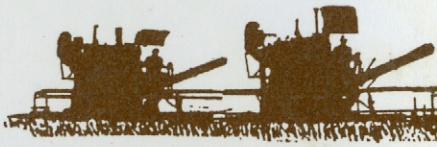
М.З.Пизенгольц

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ



2 том

М.З.Пизенгольц

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Четвертое издание, переработанное и дополненное

1707

Том 2

Часть 2
Бухгалтерский управленческий учет

Часть 3
Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Рекомендовано
Министерством сельского хозяйства
Российской Федерации
в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений
по специальности
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Москва
«Финансы и статистика»
2002

УДК 657:63 (075.8)
ББК 65.052.5я73
П32

РЕЦЕНЗЕНТЫ:
кафедра бухгалтерского учета и аудита
Московской сельскохозяйственной академии
им. К. А. Тимирязева
и доктор экономических наук, профессор
А. П. Бархатов

Пизенгольц М. З.

П32 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400 с.

ISBN 5-279-02461-9

Четвертое издание учебника (1-е изд. – 1982 г.) подготовлено по новому учебному плану, в котором курс отраслевого бухгалтерского учета разбит на три части. Во второй том вошли вопросы управленческого учета (ч. 2) и бухгалтерской финансовой отчетности (ч. 3).

Для студентов учетных и экономических специальностей сельхозвузов, слушателей курсовой сети системы повышения квалификации бухгалтерских и аудиторских кадров для сельского хозяйства.

П $\frac{0605010205 - 137}{010(01) - 2002}$ без объявл.

УДК 657:63(075.8)
ББК 65.052.5я73

ISBN 5-279-02461-9

© М. З. Пизенгольц, 1982
© М. З. Пизенгольц, 2001

ЧАСТЬ 2
БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

ГЛАВА I

Общие принципы управленческого учета

1. Основные отличия управленческого учета от финансового

Общие положения

Как уже отмечалось в первой части учебника, в современных условиях бухгалтерский учет подразделяется на две подсистемы: финансовый учет и управленческий учет. В литературе сложились две концепции управленческого учета: в широком и узком плане.

В широком плане управленческий учет представляет интегрированную систему, включающую вопросы как непосредственно бухгалтерского учета, так и планирования, контроля, анализа работы предприятия (и в первую очередь – производственных затрат) в целях принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия. То есть управленческий учет в широком плане представляет собой не только систему сбора, регистрации и обобщения информации. Это скорее система управления предприятием, интегрирующая различные подсистемы и методы управления, направленные на достижение одной цели – совершенствования производства, снижения затрат, повышения доходов. В этом первое и главное отличие управленческого учета от финансового.

Но если рассматривать управленческий учет даже в узком плане, как систему только учета, то различия между этими двумя видами учета сохраняются довольно значительные.

Основные отличия управленческого учета

1. Если финансовый учет ведется в основном для внешних пользователей информации, то управленческий учет рассчитан полностью на внутреннего пользователя – управленческий аппарат предприятия.

2. Если финансовый учет регистрирует в основном уже свершившиеся факты, прошлую информацию, то управленческий учет в значительной мере имеет дело с текущими фактами хозяйственной деятельности, по которым можно оперативно принять необходимые управленческие решения для совершенствования процесса производства.

3. Если данные финансового учета открыты для внешних пользователей информации, то данные управленческого учета носят строго конфиденциальный характер, составляют коммерческую тайну и к ним имеют доступ работники соответствующих служб предприятия, занимающиеся вопросами совершенствования процесса производства и снижения затрат на производство продукции.

4. В управленческом учете широко используются специфические методы и приемы учета, обеспечивающие активное воздействие на процесс регулирования издержек производства и их снижение: "стандарт-кост", "директ-костинг" и др.

5. Если вопросы ведения финансового учета жестко регламентированы соответствующими правилами, положениями, стандартами, методическими указаниями и т. п., то значительная часть вопросов в управленческом учете решается предприятиями самостоятельно, исходя из конкретных условий, складывающихся на данном предприятии.

6. Если в финансовом учете производственные затраты учитываются лишь в укрупненном плане – по четырем элементам затрат, то в управленческом учете обеспечивается учет затрат по калькуляционным статьям, по видам производимой продукции, выполняемым работам и услугам, подразделениям организации, центрам ответственности и т. п.

7. Если в финансовом учете применяются реальные цены покупки материалов и продажи продукции, то в управленческом учете широко используются так называемые "трансфертные цены", т. е. условные цены, используемые при расчетах между внутренними структурными подразделениями организации за передаваемые друг другу продукцию, работы, услуги.

8. Если в финансовом учете представляемая отчетность строго регламентирована государством, то в управленческом учете так называемая "внутренняя отчетность" устанавливается самой организацией в соответствии со сложившимися конкретными условиями производства на данном предприятии. Состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности устанавливает администрация предприятия самостоятельно.

Перечень отличий управленческого учета от финансового можно было бы значительно продолжить. Но и из приведенных уже можно сделать вывод, что при общности целей эти две подсистемы учета используют различные приемы и методы регистрации, формирования, накапливания и обработки учетной информации.

2. Цели, предпосылки и задачи управленческого учета

Общие положения

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета – объективная необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, сбытовую, кадровую, социальную и инвестиционную политику и т. п., возникает объективная необходимость по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные.

Цели управленческого учета

В современных условиях ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству предприятия принимать правильные управленческие решения. В этом заключается важнейшая цель управленческого учета.

Регулирование системы бухгалтерского учета, внедрение международных стандартов учета и отчетности, внедрение эко-

номических методов управления – все это также диктует объективную необходимость наряду с традиционным финансовым учетом обеспечить широкое внедрение на каждом предприятии и управленческого учета.

Предпосылки управленческого учета

Поскольку под управленческим учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления внутри предприятия, то, естественно, важной целью управленческого учета в этих условиях является создание и поддержание соответствующей информационной системы. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета.

Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей и внутренних форм отчетности, обеспечивающих оптимальное функционирование системы управленческого учета.

Задачи управленческого учета

Внедрение на предприятии управленческого учета обеспечивает решение ряда важных задач совершенствования процесса управления, одной из которых является его оптимизация. Именно внедрение управленческого учета, его звеньев, создает реальные возможности для решения задач оптимизации процесса управления. Сюда входят: определение целей, которые при этом должны решаться, подготовка и принятие управленческих решений, установление уровня ответственности отдельных работников, текущий и последующий контроль за исполнением решений, учет полученных результатов, анализ отклонений, совершенствование текущего и последующего контроля. Решение этих задач при внедрении управленческого учета обеспечивает наиболее оптимальную систему принятия и реализации соответствующих управленческих решений.

При внедрении управленческого учета, как правило, разрабатываются два важнейших направления: формирование полной себестоимости и на этой основе определение прибыли; формирование сокращенной себестоимости и на этой основе определение маржинального дохода.

Первое направление обеспечивает управление себестоимостью продукции и служит в первую очередь интересам обеспечения рационального учета и контроля за уровнем затрат. Второе в большей степени обеспечивает подготовку управленческих решений, поскольку показатель маржинального дохода открывает наибольшие возможности для этого (определение наиболее эффективной отрасли производства внутри предприятия, составление оптимальной производственной программы на предприятии, проведение анализа безубыточности и др.).

Подытоживая все сказанное, необходимо сделать следующий вывод: важнейшая задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и, тем самым, оптимизации самого процесса управления.

3. Система построения управленческого учета на уровне синтетических счетов

Общие положения

Система построения управленческого учета может строиться по-разному: без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи; с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

Разумеется, самый простой вариант системы построения управленческого учета состоит в общей системе записей синтетического бухгалтерского учета без выделения отдельной корреспонденции счетов для этих операций. То есть операции отражаются в общей системе записей на соответствующих бухгалтерских счетах (20, 23 и др.) и эти бухгалтерские счета являются как бы счетами управленческого учета. Естественно, при таком варианте допускается определенная условность, так как четкое разделение на финансовый и управленческий учет отсутствует. В системе бухгалтерского синтетического учета обороты финансового и управленческого учета отдельно не выделяются. Разграничение происходит в значительной мере на уровне аналитического учета. Такой вариант применяется в первый период разделения учета на финансовый и управленческий.

Корреспонденция счетов в управленческом учете

Реальное выделение подсистем управленческого и финансового учета осуществляется лишь с внедрением отдельной корреспонденции счетов по каждой из этих подсистем (двухкруговая система). При этом варианте счета подразделяются на счета финансового и управленческого учета не формально, а отражают реальные обороты каждой из этих подсистем.

В практике могут применяться разные варианты корреспонденции счетов и, соответственно, взаимосвязи систем финансового и управленческого учета.

Первый вариант: взаимосвязь между управленческим и финансовым учетом осуществляется при помощи передаточных и контрольных счетов, которыми являются счета доходов и расходов финансовой бухгалтерии. С них обороты зачисляются на соответствующие счета управленческой бухгалтерии. При таком варианте в условиях прямой корреспонденции счетов управленческого учета с передаточными счетами финансового учета обеспечивается интегрированная, однокруговая система бухгалтерского учета на предприятии, но с выделением подсистем финансового и управленческого учета.

Второй вариант: используются парные контрольные счета одного и того же наименования (отраженные, зеркальные счета или счета экраны). Через такие счета обороты финансового и управленческого учета разграничиваются изначально. В этих условиях система управленческого учета является автономной, замкнутой (как и система финансового учета).

Третий вариант: применение специально выделенных счетов, через которые передаются обороты из одной подсистемы в другую (например, использование предложенного профессором В.Ф. Палием для этих целей счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты").

Каждый из рассмотренных вариантов имеет свои достоинства и недостатки и используется в тех или иных конкретных условиях.

Однако уже на современном этапе четко выделилось направление, которое можно назвать интегрированным, сочетающим характерные особенности I и II вариантов. В новом плане счетов для реализации этого направления зарезервированы свободные счета 30–39.

4. Система построения управленческого учета на уровне аналитических счетов

Общие положения

Если на уровне синтетических счетов система управленческого учета в той или иной мере нуждается в нормативном регулировании, точнее, должна строиться в соответствии с одним из установленных для этого вариантов учета, то на уровне аналитического учета каждое предприятие решает эти вопросы практически самостоятельно с учетом особенностей сложившейся технологии и организации производства и перспектив совершенствования производства.

Разумеется, какие-то общие, сложившиеся в отрасли "установки" и здесь сохраняются (принципы выделения объектов аналитического учета и статей затрат), но все конкретные вопросы организации аналитического учета затрат предприятия решают самостоятельно.

Варианты учета

Как известно, система построения аналитического учета затрат на предприятиях организуется в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в каждой отрасли. Но даже в пределах одной отрасли каждое предприятие имеет существенные особенности в технологии и организации производства, и это не может не учитываться в управленческом учете при организации аналитического учета затрат. Совершенно ненормально в современных условиях сохранять централизованную систему учета затрат на производство. В одних предприятиях оправдывает себя выделение комплексных статей затрат "Содержание основных средств" или "Работы и услуги". Для других такое укрупнение противопоказано и обязателен учет по конкретным составляющим этих комплексных статей (амортизация основных средств, затраты на ремонт, горючее и смазочные материалы), а вместо комплексной статьи "Работы и услуги" отражаются конкретные расходы по каждому вспомогательному производству – автотранспорт, электроснабжение и т. д. Централизованное выделение статей затрат нужно было для сведения отчетности по отрасли, но в современных ус-

ловиях, когда в управленческом учете каждое предприятие должно выделять затраты в соответствии с их значимостью, это становится анахронизмом.

Конечно, при всех условиях такие "глобальные" статьи затрат, как оплата труда, расход материалов, амортизация основных средств или их ремонт, должны сохраняться, но обязательное выделение для всех предприятий мелких расходов комплексного характера вызывает большие сомнения.

5. Системы "стандарт-кост" и "директ-костинг" в управленческом учете

В управленческом учете для обеспечения наибольшей оперативности и аналитичности данных учета в целях своевременного и быстрого принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию процесса производства применяется ряд специализированных систем учета исчисления себестоимости, в том числе системы "стандарт-кост" и "директ-костинг".

Система "стандарт-кост"

Система "стандарт-кост" базируется на разработке стандартов на главные виды затрат (затраты труда, материалов, накладные расходы и др.) на основе прогрессивных норм, учитывающих последние достижения техники и технологии. В соответствии с этими стандартами ведется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции с отдельным учетом отклонений от стандартов. Тем самым создаются возможности для активного управления процессом производства и воздействия на затраты с целью снижения в случаях, когда они превышают стандарты.

Система "стандарт-кост" в нашей стране получила в свое время широкое распространение в промышленности под названием "нормативный метод учета затрат". Применялась она и в некоторых предприятиях сельского хозяйства, основанных на использовании постоянной технологии производства: птицефабрики, комплексы по откорму скота и др. (см. § 7).

При применении системы "стандарт-кост", как и обычных систем учета фактических затрат, обеспечивается полный учет затрат и калькулирование полной себестоимости.

Система "директ-костинг"

Система "директ-костинг" основана на учете и калькулировании неполной, ограниченной себестоимости. В данном случае себестоимость включает затраты прямые или переменные, то есть зависящие от изменений объема производства. Она калькулируется на основе производственных расходов, связанных с выпуском данной продукции (выполнением работ, оказанием услуг), даже если они в отдельных случаях носят косвенный характер. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость разных видов расходов, общим в данном случае является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической природе составляют часть текущих издержек (но являются не переменными, а постоянными расходами), не включаются в себестоимость, а возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости (система учета переменных затрат, или "директ-костинг"). Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью, исчисленной по системе "директ-костинг", образует маржинальный доход.

Применяя систему "директ-костинг" , систему учета сумм покрытия или маржинального дохода, можно оперативно вскрывать взаимосвязь между объемом производства, затратами (себестоимостью), выручкой, прибылью, маржинальным доходом. Эту взаимосвязь можно отслеживать и графическим путем, и аналитическим. При графическом анализе строится так называемый график точки критического объема производства, такого его объема, при котором выручка от продажи продукции равна ее полной себестоимости. Из этого определения точки критического объема производства (К) выводится формула ее расчета:

$$K = \frac{З_{пост.}}{М_{д\ изд.}},$$

где $З_{пост.}$ – величина условно-постоянных затрат в составе текущих издержек производства отчетного периода;

$М_{д\ изд.}$ – величина маржинального дохода на единицу продукции (как разница между ценой реализации единицы продукции и величиной ее себестоимости, исчисленной по условно-переменным расходам).

Для обеспечения необходимых аналитических расчетов ведут раздельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по видам продукции.

Система "директ-костинг" нацеливает руководителей предприятия на постоянный контроль за изменениями маржинального дохода (сумм покрытия) как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции. Она позволяет постоянно видеть изделия с большей рентабельностью, чтобы в перспективе переходить на их выпуск, так как при данной системе разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается, а четко вскрывается в результате отнесения условно-постоянных косвенных расходов на прибыль, минуя себестоимость.

За счет сокращения статей затрат упрощается их нормирование, учет и контроль. Немаловажно при этом, что улучшается учет и контроль также условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный период учитывается и определяется в отчетности отдельно и всегда можно видеть их влияние на величину прибыли предприятия.

Система "директ-костинг" позволяет проводить эффективную политику цен, постоянно маневрируя ими. В условиях внедрения этой системы существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цен. Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт продукции: он практически равен полной себестоимости продукции. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен неполной себестоимости по системе "директ-костинг" в части только прямых (переменных или производственных) затрат. Применение этих цен в определенный период важно в условиях жесткой конкуренции за сбыт продукции. Имея данные об ограниченной себестоимости и суммах покрытия (маржинального дохода) по видам продукции на предприятии, можно решать такие важные управленческие задачи, как оптимизация ассортимента производимой продукции, целесообразность принятия дополнительного заказа по более низким ценам, определение оптимального размера партии продукции для продажи и т. п.

В условиях применения системы "директ-костинг" меняются не только подходы к расчетам себестоимости, но и к финан-

совым результатам, поскольку помимо традиционного показателя финансовых результатов прибыли добавляется не менее важный показатель маржинального дохода.

6. Организация учета по центрам ответственности и местам формирования затрат

Общие положения

В управленческом учете обязательным является учет затрат не только в целом по предприятию, но и по центрам ответственности и местам формирования затрат внутри предприятия.

Под центром ответственности понимается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать управленческие решения в пределах своего участка деятельности (ферма, бригада и т. п.).

Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются затраты. Причем оно не всегда связано с индивидуальной персональной ответственностью какого-либо должностного лица.

Организация учета

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, обеспечить существенное повышение экономической эффективности хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности важно четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра. При этом степень детализации планирования (бюджетирования), выявления объектов учета затрат, состава затрат должна быть достаточной для анализа и принятия управленческих решений.

Центры ответственности чаще всего обособляют по функциональному принципу: производство, снабжение, сбыт, управление.

Центры ответственности в производстве, естественно, являются определяющими в достижении конечных результатов деятельности организации, поскольку именно здесь непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Каждый центр ответственности обычно состоит из нескольких мест затрат и, кроме того, включает расходы, не имеющие четко выраженного места функционирования.

В составе мест затрат обычно выделяют главные места, где обеспечивается процесс создания продукции, и вспомогательные, обслуживающие процесс производства, места издержек внутри основного производства или вне его. В главных местах расходов обычно чаще всего обособляют прямые затраты на изготовление по статьям, а во вспомогательных возможен укрупненный учет по элементам затрат. Возможен и такой вариант, когда применяется единая номенклатура затрат.

После обособления центров ответственности и мест затрат предприятия для каждого вида расходов определяют нормативную или максимально допустимую величину затрат. Их фактическую величину учитывают на основе первичных документов в абсолютной сумме или путем выявления и алгебраического суммирования отклонений от норм.

Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективность работы складского хозяйства, качество материальных ресурсов.

Центр ответственности сбыта выполняет аналогичные задачи, но применительно к процессам и показателям отпуска и продажи продукции, работ, услуг.

Центр ответственности управления выполняет функции, связанные с общим управлением на предприятии, не менее важные, чем по предыдущим центрам ответственности. Сюда входит и общее руководство предприятием, и специализированные функции, связанные с планированием, учетом, организацией финансов, контролем и т. п.

С точки зрения контроля за величиной и экономичностью мест затрат и центров ответственности внутри предприятия различают метод бюджетирования издержек и метод сопоставления затрат и производительности. В первом случае для каждого места расходов или центра ответственности составляют бюджет

(смету) затрат и по данным учета их фактической величины контролируют его соблюдение. Отклонения между сметой и фактической величиной характеризуют изменение уровня издержек соответствующего места затрат или центра ответственности по сравнению с нормативами, на основе которых производился сметный расчет.

При использовании метода сопоставления затрат и производительности (объемов производства продукции, работ, услуг) по каждому подразделению предприятия выявляют отклонения, вызванные изменением величины производительности или степени загрузки производственных мощностей и уровня издержек места затрат или центра ответственности. Методика расчета и анализа отклонений зависит от применяемого варианта нормативного учета фактических затрат, т. е. от того, по какой себестоимости (полной или сокращенной) он ведется.

В сельском хозяйстве по преимуществу применяется второй метод.

7. Нормативный метод учета в системе управленческого учета

Общие положения

В системе управленческого учета в аналитическом учете с успехом может применяться нормативный учет, обеспечивающий более действенный и оперативный контроль за уровнем издержек производства.

Сущность этого метода состоит в раздельном учете затрат по установленным нормам и отклонений от этих норм. Отклонения от норм учитывают таким образом, чтобы можно было выявить их причины, место возникновения, виновных лиц, а также влияние этих отклонений на себестоимость продукции.

Отклонения от норм, выявляемые при нормативном методе, фиксируются в виде экономии или перерасхода. Естественно, что отклонения от установленных норм затрат показывают, как соблюдаются технология производства, установленные нормы расхода семян, удобрений, кормов, затрат труда и т. д. Поэтому главной задачей нормативного метода учета затрат в сельскохозяйственном производстве является своевременное выявление и предупреждение нерационального расходования средств, оп-

ределение внутренних резервов и укрепление хозрасчета на предприятии и в его структурных подразделениях.

Элементы нормативного метода

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

разработка нормативных расчетов на базе действующих (текущих) технико-экономических норм и нормативов затрат на производство; могут быть использованы и плановые нормы и нормативы, если по своему уровню они близки к действующим (текущим);

оперативный повседневный контроль за размерами затрат на производство путем сопоставления их фактического уровня с действующими (текущими) нормами и нормативами;

выявление отклонений от норм с помощью использования сигнальной документации за минимально короткие периоды времени;

учет отклонений от норм и нормативов по местам их возникновения, причинам и конкретным лицам;

определение и учет изменений норм затрат и расходов с целью соответствующей корректировки нормативной себестоимости;

исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) с использованием данных учета отклонений от норм и изменений норм;

обобщение и оперативный анализ данных об отклонениях от норм с целью принятия необходимых решений по совершенствованию процесса производства и устранению перерасходов.

Важнейшим элементом нормативного метода является расчет нормативной себестоимости. *Нормативная себестоимость* представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на единицу продукции (работ, услуг, площади и т. п.) в разрезе статей по действующим на начало периода нормам.

Основой расчета нормативной себестоимости является нормативное хозяйство, т. е. комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса. Нормативное хозяйство

включает плановые задания, нормативные документы подготовки процесса производства, нормативы расходов производственных ресурсов (материальных, трудовых, денежных).

При правильной организации и ведении технологического процесса фактические затраты на производство не должны превышать нормативные. Отклонения от нормативной себестоимости могут явиться лишь следствием нарушения принятой технологии или выявления скрытых резервов.

Нормативный метод учета предполагает некоторые изменения в ведении первичного учета, которые вызваны раздельным отражением в первичных документах затрат по установленным нормам и отклонений от них. Для этого по обычным первичным документам, составляемым в момент совершения хозяйственной операции, затраты списывают на производство в пределах установленных норм. На все выявленные в процессе производства отклонения от установленных норм расхода составляют специальные сигнальные документы (с красной или другого цвета полосой) за подписью ответственных лиц, разрешивших данный расход.

Зная нормативную себестоимость продукции, сумму учтенных отклонений и рассчитанных изменений норм, легко определить фактическую себестоимость произведенной продукции. Она будет состоять из нормативной себестоимости, суммы отклонений от норм и их изменений.

Следует отметить, что в сельском хозяйстве нормативный метод учета в связи со специфическими особенностями отрасли (влияние природных условий, приложение труда к живым организмам, колебания погодных условий и их непредсказуемость даже на небольшой период времени и т. п.) характеризуется рядом особенностей. Нормативы затрат в растениеводстве разрабатываются по видам работ с объединением их затем по группам работ и на 1 га посевной площади; в животноводстве – соответственно по видам затрат и на 1 голову скота. Однако полностью сохраняются общие принципы нормативного метода учета затрат: раздельное отражение в учете затрат по установленным нормам и отклонений от этих норм; предварительное исчисление нормативной себестоимости (и в последующем фактической) с установлением влияния отдельных факторов по отклонениям от действующих норм затрат.

1707

Нормативный метод учета затрат имеет преимущества по сравнению с другими методами: обеспечивается высокая оперативность учетных данных с выявлением отклонений от норм затрат непосредственно в процессе производства; повышается точность исчисления себестоимости; резко возрастает аналитичность учетных данных; повышаются возможности для внедрения режима экономии, снижения затрат за счет предупреждения и возможной ликвидации перерасходов. Все это определяет важность внедрения данного метода учета затрат в сельскохозяйственном производстве.

Необходимо отметить, что на базе системы "стандарт-кост" могут разрабатываться различные варианты применения нормативного метода учета затрат в сельском хозяйстве. Одним из таких упрощенных вариантов нормативного метода является получившая несколько лет тому назад нормативно-чековая система планирования и учета затрат в подразделениях сельскохозяйственных предприятий.

ГЛАВА II

Общая характеристика учета затрат на производство

1. Классификация производств

Процесс производства осуществляется на предприятиях определенных отраслей и видов деятельности. При этом на разных предприятиях различна технология производства, организационная структура, структура управления, другие экономические и производственно-технологические параметры производства. Поэтому весьма важно применять рациональную, экономически обоснованную классификацию видов производств.

Наиболее общим делением производств в зависимости от характера технологического процесса и способов получения готовой продукции является деление их на добывающие и обрабатывающие.

К добывающим относятся те производства, которые направлены на извлечение различных благ (сырья) из недр земли, лесов, вод и др. Их продукция в естественном виде может быть использована в качестве сырья для перерабатывающей промышленности: руда и уголь – для металлургической промышленности, нефть – для нефтеперерабатывающей промышленности, нерудное сырье – для производства строительных материалов, древесина – для деревоперерабатывающей промышленности и т. д.

К обрабатывающим относят те производства, которые заняты переработкой сырья, полученного от добывающих производств, а также от сельского хозяйства[1].

Обрабатывающие производства в свою очередь классифицируются по двум признакам: 1) в зависимости от типа производства, технологических особенностей создания продукта; 2) от

[1] Сельское хозяйство в этом плане особая отрасль, где производимая продукция является результатом воздействия человеческого труда на живые организмы путем выращивания животных и растений.

степени периодичности и повторяемости выпуска однородной продукции, от организации ее производства.

По первому признаку производства классифицируются на два типа. Первый: производства, при которых конечный продукт образуется путем последовательного прохождения и обработки сырья через несколько переделов – фаз. Второй: производства, в которых сначала изготавливаются отдельные конструктивные части, детали вырабатываемой продукции, а затем путем сборки этих деталей получают законченные изделия.

Примером первого типа являются металлургические производства (выплавка чугуна – выплавка стали – производство проката), текстильные производства (прядение – ткачество – крашение и отделка) и др. Примером второго типа является машиностроение, обувное производство, швейное производство и др.

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

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

Серийное производство – это производство, в котором изготавливается заранее определенное количество (партия, серия) данного типа изделий. Одна из особенностей серийного производства заключается в периодичности, повторяемости изготовления определенных видов продукции. При этом различают мелкосерийное производство (однородная продукция выпускается сравнительно небольшими партиями) и крупносерийное производство (выпуск однородной продукции крупными партиями). Мелкосерийное производство в самолетостроении (хотя отдельные виды хорошо зарекомендовавших себя машин выпускаются крупными сериями), крупносерийное – в станкостроении, инструментальном производстве. Швейное производство раньше строилось как крупносерийное (со всеми вытекающими негативными последствиями), но в настоящее время в рыночных условиях оно может существовать только как мелкосерий-

ное (а иногда даже – индивидуальное, эксклюзивное). Так рынок влияет на изменения в организации производства.

Массовое производство – это непрерывно возобновляемое производство однородной продукции. Такое производство может быть как в добывающих отраслях (добыча топлива, руды и т. п.), так и в перерабатывающих – металлургическое производство, хлебопечение, производство шарикоподшипников и различных комплектующих изделий для автомобильной, авиационной и других видов промышленности (само же автомобильное производство может быть массовым – производство "Жигулей" первых модификаций, крупносерийным – последних модификаций, мелкосерийным – производство машин представительского класса и индивидуальным – производство по особым заказам машин с пуленепробиваемым, бронированным корпусом и т. п.).

В условиях индивидуального производства объектом калькуляции себестоимости являются единично производимые изделия. В серийном производстве калькулируется средняя себестоимость единицы данной серии. В массовом производстве исчисляется средняя себестоимость единицы выпущенных в отчетном периоде однородных изделий.

Предприятия могут иметь узкую или широкую специализацию производства, что зависит от ее степени. Узкоспециализированные предприятия выпускают один или два родственных вида продукции, как правило, с массовым или крупносерийным производством (выпуск шарикоподшипников, спортивной обуви, джинсов и т. п.) и ориентируются на имеющийся устойчивый рынок сбыта своей продукции. Производства с широкой специализацией (многономенклатурные или многоотраслевые) выпускают значительный ассортимент готовой продукции (парфюмерные, лакокрасочные производства и т. п.). Фактор специализации особенно важен в легкой промышленности, сельскохозяйственном производстве, переработке сельскохозяйственной продукции, где важно своевременно учесть конъюнктуру рынка и за счет специализации производства обеспечить выпуск качественной продукции, пользующейся повышенным спросом в данный момент с переключением производства на выпуск другого вида продукции при изменении спроса. Специализированное производство – это, как правило, и массовое производство.

2. Классификация затрат

Процесс производства — это процесс соединения живого труда со средствами производства.

Поскольку процесс производства протекает непрерывно, постольку он требует непрерывных затрат труда и средств производства — предметов труда и средств труда, т. е. непрерывное функционирование и возобновление процесса производства связаны с постоянными издержками, затратами живого труда и средств производства. Живой труд потребляет средства производства и в то же время сам соединяется с предметом труда, овеществляется в нем. Функционирование процесса производства, следовательно, требует постоянных издержек производства.

В самом общем плане издержки на производство являются совокупностью затрат живого и овеществленного (прошлого) труда, выступающего как затраты средств труда и предметов труда.

Затраты живого труда в условиях конкретного производства представляются в виде труда работников, производственных рабочих и другого производственного персонала, вложенного непосредственно в производственном процессе и на других участках деятельности предприятия.

Средства труда в каждом производственном цикле используются лишь частично, поэтому и затраты средств труда включаются в издержки производства в этом цикле также не полностью, а в пределах их потребленной части. Эта часть, соответствующая величине их износа, выступает в конкретной форме амортизации машин, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств.

Предметы труда потребляются полностью в каждом производственном цикле, поэтому затраты предметов труда включаются в издержки производства данного цикла в пределах фактического потребления. Затраты предметов труда выступают в форме расходов различных материалов на производственные нужды: сырья, вспомогательных материалов, топлива, запасных частей, тары и тарных материалов и т. п.

Рассмотренные три формы затрат (живого труда, средств труда и предметов труда) имеют место во всех случаях функционирования живого труда безотносительно к сфере его приложения: непосредственно при производстве продукции, т. е. в сфе-

ре производства, в сфере обращения и т. д. Поэтому важно все затраты предприятия подразделять (классифицировать) в зависимости от их возникновения, точнее, в зависимости от сферы функционирования, приложения живого труда.

Известно, что основной объем затрат предприятия — траты на производство продукции, т. е. затраты на производственной стадии кругооборота. Вместе с тем определенные затраты производятся и на других стадиях кругооборота, а также в прочих сферах деятельности. В большинстве предприятий производятся затраты на культурно-бытовые нужды, осуществляются капитальные вложения и т. д. Поэтому все затраты предприятия могут быть классифицированы на следующие группы: затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, затраты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере культурно-бытового обслуживания, затраты в сфере управления. Каждая из этих групп затрат производится на конкретном участке хозяйственной деятельности, на определенной стадии кругооборота средств и с этих позиций имеет различное экономическое содержание.

Рассмотрим каждую из перечисленных групп затрат.

Затраты в сфере производства — это затраты на производственной стадии кругооборота, которые включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции.

К затратам труда на производственной стадии кругооборота относятся затраты труда работников, выполняющих те или иные работы, связанные (непосредственно или косвенно) с осуществлением технологического процесса по производству продукции. Это прежде всего затраты труда лиц, занятых непосредственно в производственном процессе по созданию (изготовлению) продукции. Сюда же следует отнести затраты труда лиц отраслевого производственно-технического персонала — инженеров, техников, механиков и т. п., а также затраты труда по руководству производственными процессами — диспетчеров, бригадиров, звеньевых и т. п.

Следовательно, затраты труда на производственной стадии кругооборота включают как затраты труда работников, выполняющих конкретные работы, так и лиц, осуществляющих функции руководства и контроля за производственным процессом.

Другая группа затрат на производственной стадии — затраты средств производства — включает затраты средств труда и пред-

метов труда в производственном процессе. Это затраты сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива и т. п. К этой же группе затрат относятся: амортизация основных средств производственного назначения, расходы на их текущий ремонт, расход мелкого инвентаря производственного назначения, спецодежды, электроэнергии на технологические нужды и т. п.

Затраты в сфере производства в зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным видам:

затраты в основном производстве, т. е. в производстве, выпускающем основную продукцию (продукцию, ради которой организовано предприятие): в обувном производстве – это цеха по производству обуви; в металлургическом – по производству металла (соответствующих видов); в швейном – по пошиву соответствующих видов одежды и т. д. При этом в узкоспециализированном производстве основное производство может быть ограничено производством одного вида продукции (соответственно и основное производство будет одно); при многономенклатурном основном производстве может быть несколько конкретных видов основных производств, в металлургии производство чугуна, стали и др.;

затраты по организации и руководству производством, т. е. затраты труда лиц производственно-технического персонала – инженеров, техников, мастеров, бригадиров и т. п., и материальные затраты, связанные с процессами организации и руководства производством. В установленные сроки все эти затраты списываются на основное производство;

затраты во вспомогательных производствах, которые обслуживают основное производство в порядке выполнения для него определенных работ или оказания услуг. Сюда относятся ремонтные мастерские, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, тарное производство и т. п. Вспомогательные производства без основного не имеют самостоятельного значения на предприятии, хотя и могут частично выполнять работы и услуги на сторону. Работы и услуги вспомогательных производств, как правило, ежемесячно списываются на затраты соответствующих основных производств;

затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах, т. е. затраты в жилищно-коммунальном хозяйстве, предприятиях общественного питания, бытового обслуживания, детских уч-

реждениях (если они находятся на балансе хозяйств предприятия). В отличие от вспомогательных производств данные затраты на основное производство не списываются. Каждое из них имеет собственные источники покрытия: выручку (столовые и буфеты), поступления от квартиросъемщиков (жилищно-коммунальное хозяйство), поступления от родителей и целевые источники (детские учреждения) и т. п. Хотя строго говоря, эти предприятия напрямую не связаны с основным производством данной организации, но они обслуживают бытовые нужды работников и в этом плане способствуют обеспечению нормального хода процесса производства на предприятии.

Затраты в сфере обращения включают денежно-материальные и трудовые затраты, связанные с обеспечением сбытовых и снабженческих операций предприятия, т. е. это затраты на осуществление стадий Д –Т и Т′ – Д′ кругооборота.

К расходам по сбыту продукции на предприятиях относятся: затраты по упаковке, транспортные расходы, включая затраты по погрузке и разгрузке, расходы на рекламу, комиссионные расходы, оплата рыночных сборов, труд работников, занятых продажей, и т. п.

К расходам по снабженческим операциям относятся: оплата тарифа и фрахта за поступающие материалы, оплата стоимости погрузочно-разгрузочных работ (за поступившие товарно-материальные ценности), расходы по содержанию складов в местах поступления материалов, оплата экспедиторов и снабженческого персонала и т. п.

Поскольку затраты в сфере обращения – это затраты за пределами производственной стадии кругооборота, они не могут относиться на издержки производства, на производственную себестоимость продукции. Затраты по снабженческим операциям образуют особую группу расходов по заготовлению материалов, эти расходы увеличивают себестоимость приобретаемых материалов (и уже через них включаются в издержки производства). Расходы по сбытовым операциям подлежат отнесению на соответствующий счет коммерческих расходов, что отражается на коммерческой (полной) себестоимости продукции. В итоге все расходы в сфере обращения вместе с затратами на производство влияют на финансовые результаты деятельности предприятия.

Затраты в сфере капитальных вложений – это затраты по восстановлению и расширению основных фондов предприятий

(строительство, приобретение основных средств и др.). Затраты на капитальные вложения как будто выходят за рамки индивидуального кругооборота средств. Однако в широком плане, если рассматривать кругооборот всех составных частей производственных фондов, то затраты в сфере капитальных вложений следует считать вложениями средств на стадии кругооборота по восстановлению и расширению основных производственных фондов.

На практике капитальные вложения выделяются в особую группу затрат, соответственно они производятся за счет специально выделенных на эту цель и обособленных источников средств.

Затраты в сфере культурно-бытового обслуживания – это особая сфера затрат предприятий. Хотя сфера культурно-бытового обслуживания находится за пределами функционирования средств отдельных предприятий, тем не менее некоторые затраты этого рода могут в той или иной мере производиться (содержание клубов, библиотек и т. п.) на предприятиях.

Процесс воспроизводства на каждом предприятии включает и использование созданного прибавочного продукта (в той части, в какой он остается для внутренних нужд предприятия). Одним из направлений такого использования прибавочного продукта на предприятии являются расходы на культурно-бытовые нужды. Источником покрытия их выступают созданные соответствующие фонды либо поступления целевого характера.

Затраты в сфере управления включают трудовые и денежно-материальные затраты, связанные с осуществлением общего управления хозяйственной деятельностью предприятия. Затраты в сфере управления нельзя отнести к какой-либо одной стадии кругооборота. Они в равной мере относятся к обслуживанию производства, снабжения, сбыта, капитальных вложений и других видов деятельности. Если затраты на производственной стадии непосредственно связаны с созданием продукта, то затраты в сфере управления связаны со всей хозяйственной деятельностью предприятия.

К затратам в сфере управления относятся затраты труда лиц административно-управленческого персонала: руководителей предприятий и их заместителей, работников бухгалтерского учета, членов ревизионных комиссий во время проведения ревизий и т. п. Сюда же относятся и различные денежно-материальные расходы, связанные с осуществлением административно-управленческих функций на предприятии. Это канцелярские, почтовые, телеграфные, телефонные расходы, расходы на служебные командировки, содержание зданий и инвентаря конторы (офиса) и т. п.

Все такие расходы – это затраты за пределами производственного процесса. Они не участвуют в создании продукта и его стоимости, но тем не менее необходимы для нормального функционирования производства, для обеспечения непрерывности кругооборота средств.

Поскольку затраты в сфере управления относятся в равной мере ко всем видам деятельности предприятия, их необходимо было бы списывать (распределять) на все виды деятельности предприятия: на производство продукции, ее реализацию, на заготовление материалов, на капитальные вложения, культурно-бытовое обслуживание. Однако это усложнило бы учет. Поэтому в настоящее время практикуется списание таких затрат полностью на издержки производства (в отдельных случаях часть их может относиться и на другие виды деятельности). Этот порядок следует признать вполне рациональным.

Подытоживая все сказанное, можно выделить следующие производства и виды деятельности, где осуществляются затраты предприятий: основное производство, затраты по организации и руководству предприятием, вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства, сфера обращения (сбытовая и снабженческая деятельность), капитальные вложения, сфера культурно-бытового обслуживания, сфера управления.

3. Общая схема учета затрат

Соответственно этой классификации в бухгалтерском учете и выделяются счета для учета затрат. В целом для учета затрат различных видов предназначены следующие группы счетов: счета учета затрат основного производства, счета учета затрат по организации и руководству производством, счета учета затрат вспомогательных производств, счета учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, счета для учета затрат по управлению предприятием в целом, счета учета затрат по сбыто-снабженческой деятельности, счета учета затрат на капитальные

вложения, счета учета прочих расходов. В действующем плане счетов эта классификация отражена следующим образом.

Затраты основного производства учитываются на счете 20 того же наименования. В зависимости от степени специализации основного производства строится система субсчетов по счету 20: в узкоспециализированном производстве это может быть только один субсчет, совпадающий с наименованием счета; в многоотраслевых производствах субсчета выделяются по каждой отрасли основного производства. Например, в сельскохозяйственных предприятиях, которые в основной своей массе являются многоотраслевыми, по счету 20 выделяются следующие субсчета: 20-1 "Растениеводство", 20-2 "Животноводство", 20-3 "Промышленное производство". В пределах других предприятий агропромышленного комплекса могут открываться и другие субсчета.

Затраты по организации и руководству производством учитывают на счете 25 "Общепроизводственные расходы". Общепроизводственные расходы – это расходы по организации и руководству конкретными процессами производства в соответствующих подразделениях (цехах, отраслях предприятия), поэтому их с полным правом считают расходами в сфере производства и распределяют на объекты учета затрат основного производства в пределах соответствующих субсчетов. Например, в сельском хозяйстве общепроизводственные расходы по растениеводству распределяют на объекты учета затрат по счету 20, но только по аналитическим счетам субсчета 20-1 "Растениеводство" и т. д.

Затраты вспомогательных производств учитывают на счете 23 того же наименования, по которому открывают субсчета по конкретным видам вспомогательных производств: ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, автомобильный транспорт, водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, газоснабжение и т. п. По каждому виду вспомогательных производств учитывается выполненная работа и произведенные затраты, которые в установленном порядке ежемесячно относятся на счета потребителей: на основное производство, а частично на продажи и другие виды деятельности.

Затраты по обслуживающим производствам и хозяйствам учитывают на счете 29 того же наименования. По счету 29 открывают субсчета по видам обслуживающих производств и хозяйств: жилищно-коммунальное хозяйство, предприятия общественного питания, производства бытового обслуживания населения, детские дошкольные учреждения, учреждения культурно-бытового назначения, прочие производства и хозяйства. Аналитический учет строится по конкретным видам обслуживающих производств и видам деятельности.

Затраты по управлению предприятия в целом учитывают на счете 26 "Общехозяйственные расходы". Как уже отмечалось выше, эти расходы связаны с управлением всеми видами деятельности предприятия, т. е. они значительно выходят за рамки расходов по производству. Однако в целях упрощения учета их распределяют на объекты учета основного производства. В этом специфика данных видов расходов.

Затраты в сфере обращения по сбыто-снабженческим операциям учитываются на разных счетах в зависимости от видов расходов. Расходы по сбытовой деятельности учитывают на счете 44 "Расходы на продажу" по видам затрат: содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи, расходы на рекламу, расходы по погрузке, разгрузке и транспортировке продукции, комиссионные расходы, содержание помещений по продаже продукции, оплата труда продавцов и т. п.

Расходы по снабженческой деятельности: транспортно-заготовительные расходы, оплата тарифа и фрахта, затраты по содержанию помещений в местах заготовления (приобретения) материалов, комиссионные расходы и т. п. учитывают либо на счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", либо непосредственно относят на счета учета материальных ценностей с распределением их пропорционально расходу материалов по различным каналам их использования.

Затраты на капитальные вложения учитывают на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" с отнесением на субсчета по видам капитальных вложений: приобретение земельных участков, приобретение объектов природопользования, строительство объектов основных средств, приобретение объектов основных средств, затраты и др. В пределах субсчетов аналитический учет строится по конкретным видам затрат по капитальным вложениям (например, в строительстве – по каждому объекту и конкретным статьям затрат, при приобретении основных средств – по каждому приобретаемому объекту и т. д.). Накладные расходы, учтенные на отдельном субсчете, распределяют на конкретные объекты строительства.

Прочие расходы на целевые мероприятия, по исправлению брака в производстве, осуществляемые в счет будущих периодов, учитывают на соответствующих счетах по принадлежности: 86 "Целевое финансированиие", 28 "Брак в производстве", 97 "Расходы будущих периодов".

Рассмотренная классификация производств и затрат учитывается и при построении соответствующих регистров бухгалтерского учета.

основании первичных документов соответствующие затраты накапливаются в журналах учета затрат и накопительных ведомостях, итоги из которых переносятся в регистры аналитического учета. Синтетический учет затрат при журнально-ордерной форме учета ведется в журнале-ордере 10, из которого после сверки данных с регистрами по корреспондирующим счетам итоги оборотов переносят в Главную книгу. В результате приходится вести много учетных регистров и итоги из одного регистра переносить в другой, пока не будет обеспечен выход на Главную книгу. Таким образом, несмотря на то что обеспечена довольно стройная система классификации затрат, учет остается громоздким.

Только в условиях автоматизации учета на базе компьютеров создается возможность полностью реализовать преимущества четкой классификации производств и затрат в довольно простой и стройной системе учета: затраты из документов переносятся в соответствующие массивы исходной информации, которая после преобразования формируется в массивы выходной информации с распечаткой данных по заданным параметрам.

4. Общая схема учета выпуска продукции

Завершением, результатом процесса производства является получение готовой продукции. Поэтому учет производства тесно связан с учетом выпуска продукции. Учет выпуска продукции на предприятиях может строиться по-разному. Укрупненно выделяют два варианта организации учета этих операций: первый – с применением специального синтетического счета "Выпуск продукции (работ, услуг)", второй – без применения отдельного синтетического счета.

При первом варианте для учета операций по выпуску (выходу) продукции используется операционный сопоставляющий

счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", по дебету которого отражаются фактические затраты на производство выпущенной продукции путем отнесения их сюда с кредита счета "Основное производство". По кредиту счета "Выпуск продукции (работ, услуг)" отражаются плановые (нормативные) затраты на выпуск продукции в корреспонденции с дебетом счета "Готовая продукция", т. е. практически производится оприходование выпущенной продукции. Аналитический учет по счету ведется строго по каждому виду выпускаемой продукции. Поскольку по дебету счета отражены фактические затраты на произведенную продукцию, а по кредиту – плановые (нормативные), то создается возможность по каждому виду произведенной продукции (работ и услуг) в системном бухгалтерском учете сопоставлять фактические затраты с плановыми и выводить суммы отклонений (разниц).

Выведенные суммы отклонений списывают со счета "Выпуск продукции (работ, услуг)" (суммы перерасхода – дополнительной записью по кредиту счета, суммы экономии также по кредиту, но сторнировочной записью) и относят по назначению в соответствии с каналами движения продукции на следующие счета: по учету остатков продукции – по продукции, еще не проданной; по учету продаж – по проданной; по учету затрат на производство – по израсходованной на нужды производства и т. п.

Возможно применение и такого порядка, когда суммы отклонений списывают на отдельный счет "Разницы между плановой и фактической себестоимостью произведенной продукции", с которого они затем в установленные сроки списываются по каналам движения продукции. Нетрудно видеть, что данный вариант учета при всей его логичности и стройности является довольно громоздким. В практике учета он довольно широко применялся в промышленности до начала 50-х годов. Однако с массовым переходом предприятий на журнально-ордерную форму учета от него пришлось отказаться, так как при данной форме учета очень неудобно сколько-нибудь значительное применение транзитных счетов. С переходом предприятий на комплексную механизацию и автоматизацию учета вновь стал вопрос о применении данного варианта учета. Поэтому новым планом счетов рекомендовано предприятиям при необходимости применять счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", учет по которому аналогичен описанной выше схеме (без открытия

отдельных счетов разниц между плановой и фактической себестоимостью).

При втором варианте учета операций по выпуску продукции счет "Выпуск продукции (работ и услуг)" не применяется, так как учет операций как по производству продукции, так и по ее выпуску совмещается на счете "Основное производство". По дебету этого счета отражают фактические затраты на производство продукции, по кредиту – плановые (нормативные) затраты по выпущенной продукции в корреспонденции со счетом "Готовая продукция". При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов счета выводятся суммы отклонений фактической себестоимости от плановой, которые списывают по назначению в соответствии с каналами движения продукции. Как видим, практически тот же результат достигается без открытия отдельных счетов по учету выпуска продукции. Поэтому в производствах с четким и хорошо организованным учетом затрат нет необходимости возвращаться к учету по первому варианту.

Что касается сельскохозяйственного производства, то здесь имеются и свои характерные особенности, препятствующие применению первого варианта. Как известно, по подавляющему большинству видов продукции сельского хозяйства фактическая себестоимость рассчитывается лишь в конце года. Поэтому при применении первого варианта записи по дебету счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" производились бы лишь в конце года, т. е. вся ценность применения этого счета (оперативное сопоставление фактической и плановой себестоимости произведенной продукции) все равно бы терялась. В связи с этим на сельскохозяйственных предприятиях счет 40 может применяться лишь по промышленным производствам с постоянным циклом выпуска продукции.

5. Сводный учет затрат на производство в журнале-ордере № 10-АПК

Сводный учет по счетам производственных затрат и основной группе корреспондирующих с ними счетов при журнально-ордерной форме учета ведут в журнале-ордере № 10-АПК. В этом журнале-ордере в сводном виде ведут учет по следующим синтетическим счетам: 02, 05, 10, 15, 16, 20-29, 40, 44, 69, 70, 94, 96, 97.

Журнал-ордер № 10-АПК открывается, как правило, на месяц. Для аналитического учета к журналу-ордеру ведут сводные лицевые счета (производственные отчеты), а при необходимости – и ведомости аналитического учета. Все хозяйственные операции в журнале-ордере систематизируют по кредиту включенных в него счетов в корреспонденции с дебетом взаимосвязанных счетов. Это обеспечивает по каждому счету выявление затрат на производство по статьям (элементам) и фактической себестоимости продукции (работ, услуг) непосредственно по учетным данным, т. е. в системе счетов бухгалтерского учета без дополнительных выборок. В случае если по данному счету имеются затраты со счетов, не включенных в журнал-ордер № 10-АПК (например, подотчетные суммы со счета 71, суммы платежей поставщикам со счета 60 и др.), то они все равно отражаются здесь (в отдельной графе) как суммы оборотов, относящихся к счетам затрат на производство, прошедшие по другим журналам-ордерам. Следовательно, в Главную книгу эти суммы попадут из других журналов-ордеров (№ 6-АПК, 7-АПК и т. п.), но как составляющие затрат на производство они будут отражены и в журнале-ордере № 10-АПК.

В журнале-ордере № 10-АПК в разрезе каждого из включенных в него счетов для отражения операций по кредиту счета отводится соответствующая графа, а для фиксирования этих сумм по дебету корреспондирующих счетов – соответствующие строки. В итоге на каждом пересечении графо-строк записанная сумма отражает полную корреспонденцию операции (по дебету и кредиту соответствующих счетов). Такой порядок обеспечивает большую аналитичность информации, включенной в журнал-ордер.

Данные журнала-ордера № 10-АПК переносят в Главную книгу в два этапа. Вначале записывают итоги кредитовых оборотов по каждому счету (т. е. итоги соответствующих граф по вертикали). Затем по каждой строке (по каждому счету) переносят в Главную книгу дебетовые обороты с разбивкой по корреспондирующим счетам. Таким образом, соблюдается общий принцип записей в Главную книгу: кредитовые обороты – в целом по счету, дебетовые – с расчленением по корреспондирующим счетам.

Следовательно, в журнале-ордере № 10-АПК в отличие от других журналов-ордеров дебетуемые счета отражаются по го-

ризонтали, а данные по кредиту счетов — по вертикали. Это связано с тем, что данный журнал-ордер включает свыше 20 счетов, с которыми по дебету корреспондирует несколько десятков счетов. Поэтому отражать дебетовые обороты по вертикали, как это делается в других журналах-ордерах (к тому же с разбивкой по подразделениям хозяйства), было бы весьма неудобно. Это привело бы к значительному усложнению регистра за счет резкого увеличения числа вертикальных граф при сравнительно небольшом количестве (немногим более 20) горизонтальных строк.

В целом ведение учета в объединенном журнале-ордере № 10-АПК является весьма эффективным и более предпочтительным по сравнению с разъединенными журналами-ордерами, которые применялись ранее.

ГЛАВА III

Учет вспомогательных производств

1. Основные принципы и задачи учета вспомогательных производств

Общие положения

Вспомогательными производствами считаются такие производства, которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг. К ним относятся: ремонт основных средств, автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электро-, водо-, тепло- и газоснабжение, холодильные установки, тарное и тароремонтное производства, а также работы и услуги, потребляемые либо в основных производствах, либо в прочих отраслях деятельности (строительство, капитальный ремонт и т. п.). Следовательно, характерная особенность вспомогательных производств состоит в том, что они организуются для обслуживания других отраслей и производств. Например, ремонтные мастерские выполняют работы для растениеводства, животноводства и прочих производств; автотранспорт оказывает услуги практически всем производствам и отраслям хозяйства и т. д.

Несколько иначе обстоит дело с машинно-тракторным парком, который является неотъемлемой частью основного производства. В целях систематизации и накапливания затрат, которые прямо не могут быть отнесены на основное производство, машинно-тракторный парк учитывают в настоящее время также в составе вспомогательных производств. При этом основные виды затрат (оплата труда и нефтепродукты) здесь не отражаются, а относятся прямо в издержки основного производства.

Содержание счета 23, субсчета

Учет затрат и выполненных работ по вспомогательным производствам ведут на балансовом счете 23 "Вспомогательные производства", в составе которого могут быть выделены следующие субсчета по видам производств:

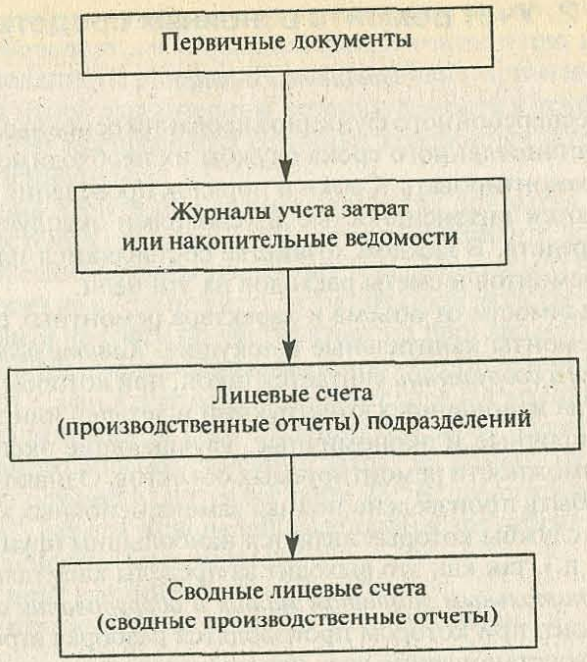
1. "Ремонтные мастерские";
2. "Ремонт зданий и сооружений";
3. "Машинно-тракторный парк";
4. "Автомобильный транспорт";
5. "Энергетические производства (хозяйства)";
6. "Водоснабжение";
7. "Гужевой транспорт";
8. "Некоммерческая деятельность";
9. "Прочие вспомогательные производства".

На дебет счета 23 собирают все затраты, относящиеся к вспомогательным производствам; с кредита эти затраты списывают по назначению в соответствии с выполненной работой. Как правило, затраты списывают ежемесячно в размере плановой себестоимости выполненных работ с корректированием в конце года до фактической себестоимости. По производствам с равномерным ходом работ и не содержащим затрат в плановой оценке ежемесячно могут списываться фактические затраты.

Регистры по счету 23

При журнально-ордерной форме аналитический учет по счету 23 ведут в лицевых счетах подразделений (производственных отчетах) и сводных лицевых счетах (сводных производственных отчетах). Обобщенный учет оборотов ведут в журнале-ордере № 10-АПК.

Основанием для записей в регистры бухгалтерского учета являются соответствующие первичные документы. Предварительно данные первичных документов группируют в соответствующих журналах учета затрат или накопительных ведомостях (ф. № 301-АПК, 302-АПК, 303-АПК).При необходимости по итогам накопительных ведомостей составляют сводные ведомости (например, по автотранспорту). В целом схему учета затрат по вспомогательным производствам можно представить следующим образом:



Как отмечено выше, работу вспомогательных производств в большинстве случаев в течение года относят на счета потребителей услуг по плановой себестоимости единицы работ. В конце года исчисляют фактическую себестоимость этих работ, определяют суммы отклонений и делают корректирование. Для машинно-тракторного парка производят постатейное списание затрат в разрезе сельскохозяйственных работ тракторов, по содержанию комбайнов и комплексной статьей – по транспортным работам тракторов.

Задачи учета

Основными задачами учета затрат по вспомогательным производствам являются правильное и точное определение размеров затрат и выполненных работ и услуг по каждому производству; правильное списание произведенных работ и услуг (по машинно-тракторному парку – затрат) и распределение отклонений от их плановой себестоимости по назначению.

Рассмотрим порядок учета затрат по видам производств.

2. Учет ремонта основных средств

Общие положения

Для бесперебойного функционирования основных средств в течение установленного срока службы их необходимо систематически ремонтировать. Сроки и порядок проведения ремонтов определяются интенсивностью и условиями эксплуатации основных средств. В каждом хозяйстве составляются планы проведения ремонтов и сметы расходов на эти цели.

В зависимости от объема и характера ремонтных работ различают ремонты капитальные и текущие. *Капитальным ремонтом зданий и сооружений* считается такой, при котором производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов. Однако при этом не может быть произведена полная замена основных конструкций, срок службы которых является наибольшим (фундаменты, стены и т. п.), так как это выходит за пределы капитального ремонта. *Капитальным ремонтом машин и оборудования* считается такой ремонт, при котором производятся разборка агрегата, замена или восстановление всех изношенных узлов, деталей, ремонт базовых деталей. *Капитальным ремонтом автомобильного транспорта* (двигателя, заднего и переднего мостов, коробки передач и т. п.) считается такой ремонт, который производится после установленной нормы пробега в зависимости от марки машины и условий работы.

Менее сложные сельскохозяйственные машины (плуги, сеялки, культиваторы и т. п.) поддерживаются в рабочем состоянии только с помощью текущего ремонта и капитальному ремонту не подлежат. *Текущим ремонтом* является такой, при котором выполняются работы по исправлению или замене отдельных износившихся деталей основных средств, а также работы по поддержанию ремонтируемых средств в рабочем состоянии (например, побелка, покраска стен зданий, ремонт окон, дверей, замена отдельных деталей машин и т. п.). Периодичность текущего ремонта – календарный год.

В настоящее время применяется два варианта покрытия и, следовательно, учета затрат на ремонт: первый – отнесение фактических затрат по ремонту непосредственно на затраты производства; второй – начисление специального резерва от-

числений (отчисления в ремонтный фонд) и включение их в затраты производства со списанием фактических затрат на ремонт за счет созданного резерва. Первый вариант применяется при более или менее равномерном ведении ремонта в течение года; второй – при значительных сезонных колебаниях затрат на ремонт в течение года.

Различия в учете при разных вариантах покрытия затрат на ремонт состоят в следующем. При первом варианте, как правило, фактические затраты на ремонт (предварительно накопленные) относят на счета по учету затрат на производство. При втором варианте на счета по учету затрат на производство относят суммы начисленного резерва на ремонт (отчисления в ремонтный фонд). Сами же затраты на ремонт (предварительно накопленные) списывают за счет созданного резерва. Независимо от применяемого способа списания затрат на ремонт их накопление и учет осуществляются на счете 23 "Вспомогательные производства", где для этих целей выделяются два субсчета:

1. "Ремонтные мастерские";
2. "Ремонт зданий и сооружений".

Рассмотрим порядок учета по этим субсчетам.

Учет затрат по субсчету 23-1

Капитальный и текущий ремонты техники сельскохозяйственные предприятия осуществляют в специально оборудованных для этих целей мастерских. Капитальный ремонт может производиться также в мастерских ремонтно-технических предприятий (РТП) или на специализированных ремонтных заводах.

Поступающая для ремонта в мастерскую техника (тракторы, комбайны, автомашины и др.) подвергается тщательному осмотру в присутствии инженера-механика и заведующего мастерской. В необходимых случаях делается разборка соответствующих узлов и агрегатов. При осмотре определяется степень износа отдельных деталей и узлов, устанавливаются сложность ремонта (капитальный или текущий), объем работ, потребность в запасных частях и т. п. На основании осмотра машин составляется *ведомость дефектов на ремонт машин* (ф. № 267-АПК).

В этом документе дают краткую характеристику состояния основных узлов и агрегатов машины, описывают выявленные дефекты, определяют объем ремонтных и монтажных работ,

расход запасных частей, ремонтных материалов, оплату труда, устанавливают сметную стоимость ремонта машины. Стоимость запасных частей, ремонтных и прочих материалов определяют исходя из прейскурантной стоимости с учетом наценок, оплату труда ремонтных рабочих и отчисления на общепроизводственные расходы – на основе действующих норм и расценок.

Ведомость дефектов составляют в двух экземплярах. Один экземпляр передают кладовщику (заведующему складом) для подбора и выдачи необходимых деталей и материалов для проведения ремонта. Другой экземпляр оставляют в ремонтной мастерской как сметный документ на проведение ремонта. На основании ведомости дефектов выписывают наряды рабочим (колхозникам), а также отпускают запасные части и ремонтные материалы.

После завершения ремонта ведомость дефектов вместе с другими документами сдают в бухгалтерию, где определяют фактическую стоимость израсходованных на ремонт запасных частей, ремонтных материалов, сумму оплаты труда и прочие фактические затраты на ремонт. Затем устанавливают общую стоимость ремонта машины.

На основании данных ведомости дефектов и других первичных документов, отражающих затраты на ремонт, делают записи в накопительный регистр по учету затрат по ремонту в журнал учета затрат в ремонтной мастерской (ф. № 302-АПК). Затраты в журнале по сложным машинам (тракторы, комбайны, автомашины) учитывают в разрезе каждой ремонтируемой машины отдельно.

Для ремонта прочих сельскохозяйственных машин, прицепного и мелкого инвентаря в журнале открывают отдельные страницы, где затраты учитывают по каждой группе машин и статьям затрат в разрезе структурных подразделений. Работы по изготовлению изделий и инвентаря учитывают для каждого вида изделий.

В конце месяца по учтенным в журнале затратам подсчитывают итоги, которые переносят в лицевой счет (производственный отчет) подразделения (в данном случае – ремонтной мастерской). Если в хозяйстве несколько ремонтных мастерских, то составляется также сводный лицевой счет (сводный производственный отчет).

Затраты ремонтной мастерской в лицевом счете (производственном отчете) учитывают по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Сырье для переработки";
3. "Содержание основных средств";
4. "Работы и услуги";
5. "Организация производства и управление";
6. "Прочие затраты".

По статье "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" учитывают суммы оплаты, начисленные рабочим (колхозникам) ремонтной мастерской, занятым на ремонте машин, – токарям, слесарям, шлифовальщикам, столярам и др., а также трактористам и комбайнерам, принимающим участие в ремонте машин. По этой же статье отражают отчисления на социальные нужды, производимые по начисленной оплате труда, включая отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование.

На статью "Сырье для переработки" относят фактическую стоимость израсходованных на ремонт запасных частей и ремонтных материалов. При этом запасные части вначале списывают по твердым прейскурантным ценам с последующим распределением отклонений от прейскурантных цен пропорционально стоимости израсходованных запасных частей.

На статью "Содержание основных средств" в конце месяца комплексной статьей относятся расходы на содержание оборудования мастерской. В течение месяца эти расходы накапливаются постатейно.

В статье "Работы и услуги" учитывают затраты по выполненным для мастерской услугам вспомогательных производств хозяйства и сторонними предприятиями и организациями.

В статье "Организация производства и управление" отражают цеховые расходы ремонтной мастерской, которые предварительно учитывают обособленно и накапливают по отдельным статьям (см. ниже).

Статья "Прочие затраты" предназначена для учета расхода различного инвентаря и прочих основных затрат, не учтенных в предыдущих статьях.

Учет цеховых расходов ремонтной мастерской в лицевом счете ведут отдельно по следующим статьям:

1. "Оплата труда цехового персонала (заведующего мастерской, инженера, механика, нормировщика, кладовщика и других должностных лиц, обслуживающих мастерскую)";

2. "Отчисления на социальные нужды: в пенсионный фонд, на социальное и медицинское страхование (по этому же персоналу)";

3. "Затраты по содержанию основных средств [содержание, амортизация и отчисления (затраты) на ремонт зданий и сооружений ремонтной мастерской]";

4. "Прочие цеховые расходы (прочие общие расходы мастерской, не вошедшие в предыдущие статьи)".

Затраты ремонтной мастерской учитывают на дебете счета 23 "Вспомогательные производства" в корреспонденции со следующими балансовыми счетами:

02 "Амортизация основных средств" – на суммы амортизации основных средств ремонтной мастерской;

10 "Материалы" – на суммы израсходованных для ремонта различных материалов, нефтепродуктов, запасных частей, инструментов, мелкого инвентаря и т. п.;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость произведенных услуг других вспомогательных производств;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на стоимость услуг сторонних организаций для ремонтной мастерской;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 96 "Резервы предстоящих расходов" – на суммы начисленной оплаты труда, отчислений органам социального страхования и в резерв на оплату отпусков;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на суммы оплаченных через подотчетных лиц мелких расходов ремонтной мастерской;

96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 1 "Резерв расходов на ремонт" (ремонтный фонд) – на сумму отчислений в ремонтный фонд по основным средствам ремонтной мастерской при отнесении в затраты ремонта не фактических расходов, а сумм резерва.

По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 1 "Ремонтные мастерские" списывают затраты на законченный ремонт либо непосредственно на счет 20 "Основное производство", если там учитывают фактические затраты по ремонту, либо на счет 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 1, если в затраты основного производства включают не фактические затраты по ремонту, а отчисления в резерв расходов на ремонт.

Ремонтно-механические мастерские на сельскохозяйственных предприятиях выполняют самые различные работы и выпускают разнообразную продукцию. Поэтому по данному производству не может быть единой учетной единицы. Себестоимость выполненных работ или изготовленных изделий в ремонтных мастерских определяется по каждому заказу или группе однородных заказов, по которым ведут аналитические счета в журнале учета затрат в ремонтной мастерской.

Все затраты по законченному ремонту списывают в сумме фактической себестоимости ремонта соответствующих объектов. При этом цеховые расходы включаются в затраты в нормативном размере с корректированием до фактических сумм в конце года. На конец года по ремонтным мастерским может оставаться незавершенное производство. Оставшиеся затраты показывают в заключительном балансе хозяйства в составе незавершенного производства.

Помимо ремонтных работ в ремонтной мастерской могут изготовляться и различные изделия, инвентарь, запасные части и т. п. В целях упрощения учета эта продукция ремонтной мастерской приходуется не по фактической себестоимости, а по прейскурантным ценам или по ценам возможного приобретения.

Учет затрат по субсчету 23-2

Помимо ремонта техники в ремонтных мастерских сельскохозяйственные предприятия производят значительные затраты на ремонт зданий и сооружений. Эти затраты учитывают по счету 23 "Вспомогательные производства" на субсчете 2 "Ремонт зданий и сооружений". По указанному субсчету ведут две группы аналитических счетов с раздельным учетом затрат в разрезе объектов капитального и текущего ремонтов.

Капитальный ремонт осуществляют подрядным или хозяйственным способом. При подрядном способе ремонт производят специальные строительные или ремонтные организации – ремстройконторы, межхозяйственные организации и т. д. При хозяйственном способе все работы по ремонту выполняются силами самого хозяйства – строительной бригадой, ремонтной мастерской и т. д.

По дебету аналитических счетов затрат на капитальный ремонт зданий и сооружений отражают все фактические затраты независимо от источников их покрытия. В составе затрат на ка-

питальный ремонт учитывают также расходы по реконструкции отдельных агрегатов и модернизации оборудования и подвижного состава, если эти мероприятия осуществляются одновременно с ремонтом и за счет средств, предназначенных на капитальный ремонт.

По кредиту аналитических счетов "Капитальный ремонт" производится списание учтенных затрат на законченный ремонт за счет соответствующего источника средств или затрат в течение года по установленному нормативу с корректированием до фактических затрат в конце года.

Аналитический учет затрат на капитальный ремонт ведут в группировке, соответствующей установленной классификации основных средств. Затраты на ремонт зданий и сооружений, передаточных устройств учитывают по каждому ремонтируемому объекту. Затраты на капитальный ремонт по этим объектам, производимый хозяйственным способом, отражают в аналитическом учете по установленной номенклатуре статей затрат. При этом производят следующие бухгалтерские записи на счетах:

дебет счета 23, субсчет 2 "Ремонт зданий и сооружений" – на общую сумму затрат по капитальному ремонту (с подразделением по соответствующим статьям),

кредит счетов 10, 07 – на стоимость материалов, нефтепродуктов, оборудования, запасных частей, израсходованных при капитальном ремонте,

кредит счета 23 "Вспомогательные производства" – на стоимость услуг вспомогательных производств своего хозяйства, оказанных капитальному ремонту (в течение года услуги списываются по плановой себестоимости, в конце года она корректируется до фактической),

кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", аналитический счет эксплуатация строительных машин и механизмов" – на долю затрат, относящихся к капитальному ремонту (пропорционально количеству отработанных машино-часов). Если строительные машины и механизмы работали только на капитальном ремонте, то затраты по их эксплуатации списывают на счет 23, минуя счет 08,

кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на сумму начисленной оплаты труда работникам, занятым капитальным ремонтом,

кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию обеспечению" – на сумму отчислений на социальные нужды,

кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов" – на суммы, резервируемые на оплату отпусков.

После окончания капитального ремонта отремонтированные объекты принимают в эксплуатацию. Для этого приемная комиссия, утвержденная руководством хозяйства, составляет *акт приема-сдачи отремонтированных и реконструированных объектов* (ф. № 102-АПК)[1]. В акте указывают качество проведенного ремонта, его фактическую и сметную стоимость и другие данные, предусмотренные формой.

Капитальный ремонт тракторов, комбайнов, автомобилей и другой сложной техники, производимый силами хозяйства, выполняют в собственных ремонтных мастерских и учитывают на счете 23 по субсчету 1.

При выполнении капитального ремонта подрядным способом предприятие заключает с подрядчиком договор на проведение ремонта. Объекты сдаются подрядчику по нарядам-заказам. После окончания ремонта подрядчик выписывает счет-фактуру и предъявляет платежное требование на оплату ремонтных работ. При начислении подрядчикам стоимости выполненных работ по капитальному ремонту составляется корреспонденция счетов:

дебет счета 23, субсчет 2 "Ремонт зданий и сооружений",
дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"
кредит счета 60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

---

[1] По классификации Госкомстата – ф. № ОС-3.

После сдачи капитально отремонтированных объектов основных средств в эксплуатацию на основании актов приема-сдачи бухгалтерия списывает фактическую стоимость капитального ремонта за счет созданного ремонтного фонда. Эту операцию оформляют записью по дебету счета 96, субсчет 1 "Ремонтный фонд", и кредиту счета 23, субсчет 2.

Фактические затраты по законченному капитальному ремонту могут быть списаны только в пределах сумм, числящихся на момент списания в ремонтном фонде. Сумма затрат, не покрытая фондом, перечисляется на счет 97 "Расходы будущих периодов" с отражением в балансе в составе этой статьи и будет списываться по мере поступления средств в ремонтный фонд.

На время капитального ремонта инвентарные карточки, в которых учитываются ремонтируемые объекты, изымают из общей картотеки и кладут в специальный ее отдел "Основные средства в ремонте". На основании актов приема-сдачи отремонтированных и реконструированных объектов в карточках делают записи о произведенных ремонтах и возвращают их на постоянное место в картотеке. По сложным машинам необходимо делать записи о ремонте также в технические паспорта отремонтированных машин.

Затраты на текущий ремонт зданий и сооружений учитывают также на счете 23, субсчет 2 "Ремонт зданий и сооружений", где для этих целей выделяется группа аналитических счетов "Текущий ремонт". Учет затрат ведут в разрезе статей:

1. "Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Строительно-ремонтные материалы";
3. "Прочие производственные затраты".

По первой статье отражают суммы начисленной оплаты труда и резерва на отпуска работников, занятых на работах по текущему ремонту. По этой же статье учитывают отчисления на социальное страхование, включая отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование.

На вторую статью относят стоимость израсходованных на текущего ремонта строительных и ремонтных материалов: кирпича, цемента, шифера, лесоматериалов, железа, стекла, краски, гвоздей и т. п.

Третья статья предназначена для учета всех прочих расходов: прочих материальных ценностей, услуг вспомогательных производств, услуг сторонних организаций, амортизации основных средств, используемых при проведении текущего ремонта и др. По этой же статье в корреспонденции со счетом 60 с указанием сумм НДС отражают стоимость оплаченных работ за текущий ремонт основных средств, выполняемый подрядным способом.

Учтенные по данному субсчету в течение месяца затраты в конце месяца или по окончании ремонта списывают за счет созданного ремонтного фонда в таком же порядке, как и затраты на капитальный ремонт.

Отражение в регистрах

В регистрах журнально-ордерной формы учета затраты на ремонт основных средств отражают следующим образом. В производственных подразделениях для учета затрат на ремонт ведут лицевые счета хозрасчетных подразделений или арендаторов (ф. № 83-АПК). Аналитический учет затрат на ремонт ведут в ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту (ф. № 79-АПК). Для ремонта открывают отдельный бланк ведомости, где на основании данных лицевых счетов и первичных документов набирают раздельно затраты на текущий и капитальный ремонты по объектам затрат и подразделениям.

Ведомость открывают на год с вкладными листами. По каждому объекту ремонта отражают стоимость незавершенного производства на начало года (по капитальному ремонту) и набирают затраты по дебету счета 23 в разрезе установленных статей и корреспондирующих счетов. Для этого на каждый объект ремонта в ведомости отводят отдельную строку. По графам ведомости отражают затраты на ремонт в разрезе установленных статей с подразделением по корреспондирующим счетам. Каждая статья может занимать несколько граф в зависимости от числа корреспондирующих счетов, входящих в нее. Стоимость работ по ремонту подрядным способом отражают общей суммой в корреспонденции со счетом 60. В конце месяца выводят итоги затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. В кредитовой стороне ведомости для каждого объекта по мере завершения его ремонта предусмотрено списание затрат за счет ремонтного фонда.

В конце месяца обороты из ведомости переносят в журнал-ордер № 10-АПК. По объектам, оставшимся незавершенными, кроме того, сальдо переносят во вкладной лист ведомости для

отражения затрат в следующем месяце. Данные ведомости используют также для заполнения в конце журнала-ордера № 10-АПК таблицы сводных аналитических данных по ремонту. В этой таблице показывают общие суммы на капитальный и текущий ремонты по дебету и кредиту за месяц и с начала года. По капитальному ремонту, кроме того, общие суммы расшифровывают по следующим классификационным группам: капитальный ремонт основных производственных средств отраслевого назначения (в том числе зданий и сооружений, машин и оборудования, других объектов), основных производственных средств других отраслей (также при необходимости с расшифровкой), непроизводственных основных средств (то же самое). Текущий ремонт отражают в таблице общей суммой.

В конце таблицы показывают суммы затрат на ремонт, выполняемый хозяйственным способом, затраты на незаконченный ремонт. В случае если остались затраты, не перекрытые источниками финансирования (при отсутствии средств в ремонтном фонде), показывают их суммы.

Следует иметь в виду, что если в хозяйстве небольшое количество объектов капитального и текущего ремонтов, то можно для аналитического учета ремонта ведомость № 79-АПК не открывать. В этом случае записи в журнал-ордер № 10-АПК делают непосредственно на основании лицевых счетов формы № 83-АПК.

3. Учет затрат по автотранспорту

Общие положения. Статьи затрат

На сельскохозяйственных предприятиях широкое применение находит автотранспорт. Его используют для завоза необходимых в производстве материалов (нефтепродуктов, минеральных удобрений, запасных частей и т. п.), вывоза продукции, на внутрихозяйственных перевозках и т. д.

Учет затрат по эксплуатации и содержанию автотранспорта ведут на субсчете 4 "Автомобильный транспорт" счета 23. На данном субсчете учитывают затраты по грузовому, легковому, пассажирскому автотранспорту и автомашинам специального назначения. Затраты учитывают по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";

2. "Содержание основных средств";
3. "Работы и услуги";
4. "Организация производства и управление";
5. "Прочие затраты".

В статье "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" учитывают суммы оплаты труда шоферов, других работников, обслуживающих автотранспорт, а также суммы начисленного резерва на отпуска. По этой же статье отражают отчисления в пенсионный фонд, на социальное и медицинское страхование работников, занятых на эксплуатации и обслуживании автотранспорта.

Следует иметь в виду, что оплата труда грузчиков в затраты по автотранспорту не включается. Эти суммы списывают непосредственно на счета, на которые относятся услуги автотранспорта (счета учета материалов, затрат на производство, продажи продукции и т. п.).

В статье "Содержание основных средств" учитывают начисленные суммы амортизационных отчислений и затрат на ремонт либо отчислений в резерв на ремонт по основным средствам, относящимся к автотранспорту: автомашины, прицепы, оборудование, площадки и т. д.

В составе данной статьи учитывают также расходы, связанные с восстановлением износа автомобильных шин. Сюда списывают расходы по вулканизации авторезины, наложению протектора и прочим работам по ее ремонту и восстановлению. На эту же статью списывают стоимость авторезины при замене износившейся записью со счета 10 "Материалы", субсчет 5 "Запасные части".

На эту же статью относят стоимость израсходованных на работу автотранспорта нефтепродуктов (бензин, дизельное топливо и т. д.). Расход их отражают по фактической себестоимости приобретения.

По статье "Работы и услуги" учитывают выполненные для автотранспорта работы и услуги других вспомогательных производств, а также сторонних организаций.

Статья "Организация производства и управление" выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала гаража и других общегаражных расходов, которые предварительно накапливаются постатейно.

По статье "Прочие затраты" учитывают списание мелкого инвентаря, спецодежды, спецобуви, другие расходы, не вошедшие в предыдущие статьи.

Первичные документы

Первичный учет работы грузового автотранспорта ведут *в путевом листе грузового автомобиля*. Путевой лист является основным документом учета работы грузового автотранспорта. Его выдают шоферам, как правило, на один день или смену при условии сдачи шофером предыдущего путевого листа.

Имеются несколько форм путевого листа автомобиля: путевой лист грузового автомобиля при сдельной оплате шоферов (ф. № 4с), при повременной оплате (ф. № 4п) и *путевой лист легкового автомобиля* (ф. № 3). На сельскохозяйственных предприятиях преимущественно применяется форма путевого листа при сдельной оплате и в отдельных случаях – при повременной оплате.

При наличии в хозяйстве автобусов может применяться специализированный *путевой лист автобуса необщего пользования* (ф. № 6-спец.), а при междугородних перевозках грузов автотранспортом – специализированная форма путевого листа № 4м.

Записи в регистрах

Данные из путевых листов переносят в накопительную ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК). На каждую автомашину и шофера открыт отдельный бланк, где записывают все основные реквизиты из путевых листов в хронологической последовательности: часы в наряде с расшифровкой (в движении, в простое, под погрузкой), число ездок с грузом, пробег, перевезено грузов, сделано тонно-километров по направлениям перевозок.

В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги затрат и выполненной работы автотранспорта, при необходимости составляют сводную ведомость (по той же форме), а затем лицевой счет (производственный отчет) подразделения (по автотранспорту), в котором отражают постатейно (с набором по корреспондирующим счетам) затраты автотранспорта. Записи делают с разбивкой: грузовой автотранспорт, легковой, машины специального назначения, пассажирский автотранспорт, ремонт и замена авторезины, цеховые расходы. В конце месяца

цеховые расходы, а также расходы на ремонт и замену авторезины относят комплексными статьями в затраты автотранспорта.

Распределение цеховых расходов межу грузовым, легковым и пассажирским автотранспортом производят пропорционально машино-дням работы. В лицевом счете (производственном отчете) также учитывают объем выполненных автотранспортом работ в тонно-километрах и оценке по плановой себестоимости их по грузовому автотранспорту и в километрах пробега и их плановой себестоимости по пассажирскому транспорту. Плановая себестоимость работ грузового автотранспорта в конце года доводится до фактической.

В приложении к лицевому счету (производственному отчету) отражают распределение затрат автотранспорта по потребителям услуг. По грузовому автотранспорту это распределение делают пропорционально выполненному объему работ в тонно-километрах; по пассажирскому транспорту и машинам специального назначения – пропорционально количеству машино-дней работы.

Данные лицевого счета (производственного отчета) являются основанием для записей в журнал-ордер № 10-АПК. При рассредоточении автотранспорта в подразделениях хозяйства из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений данные переносят в сводный лицевой счет (производственный отчет) по автотранспорту хозяйства в целом.

Корреспонденция счетов

При записях по дебету счета 23, субсчет 4 "Автомобильный транспорт" кредитуют следующие счета:

02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации;

10 "Материалы", субсчета 3 "Топливо" и 5 "Запасные части" – на стоимость израсходованных нефтепродуктов, авторезины и запасных частей, использованных взамен износившихся, субсчет 9 – на стоимость мелкого инвентаря, спецодежды и спецобуви;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость выполненных работ и услуг других вспомогательных производств;

50 "Касса" – на сумму оплаченных мелких расходов (приобретение номерных знаков) и т. п.;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на суммы, начисленные за услуги сторонних организаций;

69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы отчислений по социальному страхованию, а также в пенсионный фонд и на медицинское страхование;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы начисленной оплаты труда;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на суммы оплаченных расходов через подотчетных лиц;

96 "Резервы предстоящих расходов" – на суммы отчислений в ремонтный фонд (если такие отчисления производятся в хозяйстве) и суммы начисленного резерва на отпуска.

При записях по кредиту счета 23, субсчет 4 "Автомобильный транспорт", дебетуют следующие счета:

10, 11 – на стоимость перевозок по доставке материальных ценностей;

20 "Основное производство", субсчета 1 "Растениеводство", 2 "Животноводство", 3 "Промышленное производство" – на стоимость услуг, оказанных основным отраслям и промышленному производству;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость услуг, оказанных другим вспомогательным производствам;

25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" – на стоимость перевозок общепроизводственного и общехозяйственного назначения;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" – на стоимость перевозок для прочих производств и хозяйств;

90 "Продажи" – на стоимость перевозок на сторону и по реализации продукции.

Списание затрат

Фактическая себестоимость тонно-километра определяется в конце года. Для этого подсчитывают общую сумму фактических затрат, учтенных по дебету счета, за вычетом стоимости отработанного масла и других возвратных материалов, и делят ее на количество тонно-километров, выполненных автотранспортом без работ по самообслуживанию. По пассажирскому автотранспорту исчисляют себестоимость одного машино-дня по перевозке людей, по специальным машинам нетранспортного назначения – одного машино-дня работы специальных машин.

После составления расчета себестоимости услуг автотранспорта и определения фактической себестоимости тонно-километра плановая себестоимость перевозок, по которой учитывались выполненные работы в течение года на счетах затрат, доводится до фактической путем дополнительной записи (если выявлен перерасход) или сторнировочной записи (при экономии).

При равномерном использовании автотранспорта в течение года по кредиту счета возможно ежемесячное списание фактических затрат. По кредиту счета 23, субсчет 4 "Автомобильный транспорт", кроме списания выполненных работ отражают стоимость оприходованного отработанного масла от автомашин, изношенной авторезины, металлолома в корреспонденции с соответствующими счетами по учету материальных ценностей (счет 10, субсчета 3, 5, 6), удержания за перерасход нефтепродуктов – в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Изношенные запасные части, непригодные для восстановления, приходуют как металлолом на счет 10, субсчет 6.

4. Учет затрат по гужевому транспорту

Общие положения. Статьи затрат

В сельскохозяйственном производстве при сравнительно высокой механизации основных производственных процессов на различных подсобных работах применяется гужевой транспорт. Рабочий скот используется на обслуживании основных сельскохозяйственных работ (подвозка воды, нефтепродуктов к тракторам), для перевозки различных грузов (семян, удобрений и т. п.) на короткие расстояния, на различных внутрихозяйственных работах.

В каждом хозяйстве может использоваться несколько видов рабочего скота (лошади, волы и др.). Однако учет затрат по всем видам рабочего скота ведут на одном аналитическом счете. Для этих целей по счету 23, субсчет 7 "Гужевой транспорт", открывается аналитический счет того же наименования. Сюда относят все фактические затраты хозяйства по содержанию рабочего скота. Учет затрат ведут по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Корма";
3. "Содержание основных средств";
4. "Работы и услуги";

5. "Организация производства и управление";
6. "Прочие затраты".

По статье "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" учитывают суммы начисленной оплаты труда и резерва на отпуска работников, обслуживающих рабочий скот, – конюхов, сторожей, дежурных по конюшне и т. д. По этой же статье отражают начисленные суммы на социальное страхование, а также отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование по этой же категории работников.

Статья "Корма" отражает общую стоимость израсходованных на содержание рабочего скота кормов. Учет расхода кормов по их видам ведут в журнале учета расхода кормов. Израсходованные корма списывают на затраты по их балансовой стоимости: покупные корма и корма собственного производства, перешедшие с прошлого года, – по фактической себестоимости приобретения или производства; корма, произведенные в текущем году, – по плановой себестоимости. При этом в конце года для упрощения работы по закрытию счетов плановая себестоимость израсходованных кормов текущего года не корректируется до фактической.

По статье "Содержание основных средств" отражают суммы амортизационных отчислений по рабочему скоту, конюшням, транспортным средствам и прочим видам основных средств, используемым для гужевого транспорта, а также расходы на ремонт или отчисления в резерв на ремонт по основным средствам гужевого транспорта.

На статью "Работы и услуги" относят стоимость работ и услуг, выполненных для гужевого транспорта другими вспомогательными производствами и сторонними организациями.

В статью "Организация производства и управление" относят суммы цеховых (фермских) расходов, относящихся к гужевому транспорту.

По статье "Прочие затраты" отражают все расходы на содержание гужевого транспорта, не вошедшие в предыдущие статьи, – затраты на ковку лошадей, колесную мазь, подстилку, расход мелкого инвентаря и т. д.

Основными первичными документами по учету затрат на гужевой транспорт являются: ведомости расхода кормов, документы на расход других материальных ценностей, документы по учету труда. Обобщенные в накопительных ведомостях данные этих документов служат основанием для соответствующих запи-

сей в лицевой счет (производственный отчет) подразделения на содержание гужевого транспорта.

Записи в лицевом счете (производственном отчете) делают по приведенным выше статьям с детализацией построчно на отдельные виды расходов, вошедших в статьи, которые включают затраты с различной корреспонденцией счетов (например, по первой статье: оплата труда – счет 70, отчисления в резерв на отпуска – счет 96, на социальные нужды – счет 69 и т. д.).

В лицевом счете (производственном отчете) отражают выполненную гужевым транспортом работу по перевозкам в оценке по плановой себестоимости рабочего дня живой тягловой силы.

По кредиту лицевого счета учитывают выход продукции от рабочего скота (приплод, конский волос, шерсть-линька, молоко), а также производят ежемесячное списание затрат путем распределения в установленном порядке услуг гужевого транспорта по потребителям работ.

Корреспонденция счетов

В зависимости от конкретных видов затрат при записях по дебету счета 23, субсчет 7 "Гужевой транспорт", кредитуют счета:

10 "Материалы", субсчет 6 "Корма, семена и посадочный материал" – на стоимость израсходованных кормов;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость оказанных услуг других вспомогательных производств;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на сумму оплаченных расходов подотчетными лицами и т. д.

По кредиту счета 23, субсчет 7 "Гужевой транспорт", работы и услуги гужевого транспорта в течение года списывают на счета потребителей услуг в соответствии с выполненной работой. При этом единицей работы гужевого транспорта считается один рабочий день независимо от видов рабочего скота. Кроме списания работ по кредиту этого счета отражается выход продукции от рабочего скота: приплод, конский волос, молоко, навоз и т. п. – в корреспонденции со счетами 43 "Готовая продукция", 11 "Животные на выращивании и откорме", 10 "Материалы".

Списание затрат

В течение года услуги гужевого транспорта списывают с кредита счета 23 по их назначению в оценке плановой себестоимо-

сти рабочего дня. Фактическую себестоимость оказанных услуг определяют в конце года. Для этого подсчитывают общую сумму фактических затрат по дебету аналитического счета "Гужевой транспорт" и уменьшают ее на стоимость полученной от рабочего скота побочной продукции (приплод, использованный навоз и т. д.).

Приплод от рабочего скота оценивают в размере стоимости 60 кормо-дней содержания взрослой головы (по верблюдам – 120 кормо-дней), навоз – по установленной нормативной оценке, а другие виды побочной продукции (конский волос, шерсть-линька, молоко) – по ценам возможной реализации.

Для определения себестоимости рабочего дня оставшуюся после исключения стоимости побочной продукции и приплода сумму фактических затрат делят на общее количество дней работы без самообслуживания.

Следует иметь в виду, что расходы на содержание молодняка рабочего скота не относят на субсчет "Гужевой транспорт". Их учитывают на отдельном аналитическом счете в составе счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство".

При равномерной загрузке в течение года гужевого транспорта возможно ежемесячное списание фактических затрат по выполненной работе. Тогда в конце года отпадает трудоемкая работа по определению калькуляционных разниц и корректированию затрат.

5. Учет затрат по электро-, тепло-, водоснабжению и прочим вспомогательным производствам

Общие положения. Статьи затрат

На сельскохозяйственных предприятиях в значительных размерах используется электроэнергия для основного производства, жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых учреждений. Источниками снабжения электроэнергией сельскохозяйственных предприятий являются как собственные электростанции (стационарные и передвижные), так и централизованная электросеть.

Учет затрат по выработке электроэнергии своими электростанциями и учет оплаченной электроэнергии, поступившей со стороны, ведут на одном аналитическом счете "Электроснабже-

ние", открываемом к субсчету 5 "Энергетические производства (хозяйства)" счета 23. Затраты учитывают по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Содержание основных средств";
3. "Работы и услуги";
4. "Организация производства и управление";
5. "Прочие затраты".

Статья "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" предназначена для учета сумм оплаты труда и отчислений в резерв на отпуска работников, непосредственно обслуживающих электростанции и электрохозяйство (электромонтеры, мотористы, кочегары, механики, машинисты и др.). По этой же статье отражают суммы отчислений на социальное страхование, а также отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование по данному персоналу.

Статья "Содержание основных средств" предназначена для учета амортизационных отчислений, расходов на ремонт или отчислений в ремонтный фонд по помещениям и оборудованию электростанций, трансформаторов, трансформаторных будок, внутрихозяйственных электролиний и т. п.

По статье "Работы и услуги" при отсутствии собственных электростанций учитывают оплату электроэнергии, полученной от централизованной энергосистемы, межколхозных электростанций, а также стоимость работ и услуг, выполненных вспомогательными производствами и сторонними организациями.

В статью "Организация производства и управление" относят расходы на содержание цехового персонала по электроснабжению.

По статье "Прочие затраты" отражают расходы на содержание электростанций и внутрихозяйственных электролиний, не вошедшие в предыдущие статьи: расход мелкого инвентаря и т. п.

При расходах на содержание собственной электростанции и внутрихозяйственной электросети затраты в зависимости от их вида относят на дебет счета 23, субсчет 5, с кредита счетов: 02 "Амортизация основных средств", 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства, 50 "Касса", 69 "Расчеты по социальном страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 96 "Резервы предстоящих расходов".

При оплате электроэнергии, получаемой со стороны, эти суммы относят на дебет счета 23, субсчет 5, с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" с одновременным начислением НДС.

По кредиту счета 23, субсчет 5, в течение года списывают плановую стоимость отпущенной электроэнергии, выработанной в хозяйстве и полученной со стороны по назначению ее использования (на производственные, культурно-бытовые и прочие нужды хозяйства).

Отражение в регистрах

Выработанную своими электростанциями электроэнергию учитывают в журнале учета работы электрогенератора . Ежедневно на основании показаний счетчика (или расчетным путем) определяют количество выработанной электроэнергии и фиксируют основные показатели работы электрогенератора.

Ежемесячно на основании данных журнала учета работы электрогенератора заведующий электростанцией или электрик составляет отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК).

В отчете приводят сводные данные за месяц о выработке электроэнергии, расходе нефтепродуктов, об использовании электроэнергии по потребителям, количестве часов и человеко-дней, отработанных работниками электростанции, и суммах оплаты труда. На оборотной стороне отчета помещен табель учета рабочего времени и подсчета заработка. Отчет о работе электростанции является основанием для записи суммы затрат по электроснабжению в лицевой счет (производственный отчет) подразделения по электроснабжению, где затраты по электроснабжению отражают по установленным статьям затрат.

Для списания выработанной электроэнергии на счета ее потребителей предназначены данные об использовании электроэнергии, где фиксируется общее количество выработанной и полученной со стороны электроэнергии и ее использование по основным потребителям: в растениеводстве, в животноводстве, в промышленных производствах, на освещение и бытовое потребление населения и т. д. с указанием по каждому потребителю количества киловатт-часов и суммы. На основании отчета делают записи по отнесению выработанной электроэнергии на

счета потребителей в оценке по плановой себестоимости киловатт-часа.

Учет в отдельных видах производств

На субсчете 5 счета 23 учитывают также на отдельном аналитическом счете затраты на содержание котельных и выполненные услуги по теплоснабжению. Учет по данному аналитическому счету в основном соответствует порядку, изложенному выше по учету электроснабжения. Стоимость выполненных услуг по теплоснабжению относят в течение года на основные отрасли по плановой себестоимости Гкалорий тепла с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

Одним из видов вспомогательных производств является водоснабжение. К затратам по водоснабжению относят расходы на содержание артезианских скважин, водохранилищ, водозаборных узлов, водокачек, водопроводных линий, насосных установок и других агрегатов по подаче воды для производственных и бытовых нужд хозяйства, а также оплату счетов за воду, полученную от водоснабжающих организаций. Учет затрат по водоснабжению ведется в составе счета 23 "Вспомогательные производства" на субсчете 6 "Водоснабжение" по аналитическому счету того же наименования[1].

На этот счет относят расходы как на содержание собственного водоснабжения, так и на оплату воды, поступившей со стороны. Затраты на содержание водоснабжения учитывают по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" (оплата труда машинистов, слесарей, водопроводчиков и других лиц, обслуживающих установки по водоснабжению, и резерв на отпуска по этой же категории работников); отчисления на социальное, медицинское страхование и в пенсионный фонд;

2. "Содержание основных средств" (амортизация, расходы на ремонт или отчисления в ремонтный фонд по сооружениям и агрегатам, обслуживающим водоснабжение артезианских скважин, водонапорных башен, водопроводной сети и т. п.);

[1] Расходы по водоснабжению, не связанному с центральной водообеспечивающей системой (например, обслуживающему только животноводческие фермы, пастбища, другие отдаленные объекты), относят непосредственно на затраты соответствующего производства, которое использует воду, минуя счет 23.

3. "Работы и услуги" (расход электроэнергии на работу двигателей по водоснабжению, услуги других вспомогательных производств, оплата стоимости воды при получении ее от магистральных водопроводов);

4. "Организация производства и управление" (цеховые расходы по водоснабжению);

5. "Прочие затраты" – расход мелкого инвентаря и т. п.

Стоимость отпущенной воды ежемесячно списывают с кредита счета 23, субсчет 6 "Водоснабжение", на счета потребителей (растениеводство, животноводство, бытовые предприятия и т. п.) по плановой себестоимости 1 $м^3$ воды. В конце года определяют ее фактическую себестоимость.

Себестоимость 1 $м^3$ воды определяют по всему водоснабжению, т. е. в расчет включают затраты и количество кубометров воды, как полученное от собственных установок, так и поступившее от магистральных государственных сетей. Себестоимость определяется путем деления учтенной суммы затрат по дебету счета на общее количество поданной воды в кубометрах.

На субсчете 8 "Некоммерческая деятельность" учитывают затраты некоммерческих организаций транспортного, ремонтного обслуживания и других по профилю счета 23 "Вспомогательные производства". В основном это так называемые "сельскохозяйственные потребительские кооперативы", которые являются в соответствии с действующим законодательством некоммерческими организациями, т. е. их затраты покрываются не за счет выручки от реализации, а за счет целевых взносов хозяйств – участников кооперации, которых они обслуживают.

Затраты этих некоммерческих организаций по профилю вспомогательных производств учитывают на счете 23, субсчет 8 "Некоммерческая деятельность", по дебету субсчета, по кредиту субсчета затраты списывают в дебет счета 86 "Целевое финансирование" за счет целевых взносов хозяйств – участников кооперации.

На субсчете 9 "Прочие вспомогательные производства" счета 23 учитывают на отдельных аналитических счетах различные производства специализированного характера по обслуживанию нужд основной деятельности. В качестве таких производств могут выделяться газоснабжение, холодильные установки, воздухообеспечение и др. Как правило, эти вспомогательные производства обслуживают специализированные потребности основного производства в животноводческих комплексах, теплицах, промышленных производствах и др. На каждый из указанных видов вспомогательных производств открывают в составе субсчета 9 (а по холодильным установкам – субсчета 5) отдельные аналитические счета. Учет ведут по той же номенклатуре статей, что и в электроснабжении (с включением оплаты счетов по газоснабжению за поступающий газ со стороны). Затраты группируют в лицевых счетах (производственных отчетах) соответствующих подразделений.

Выполненные услуги в течение года ежемесячно списывают на основное производство по плановой себестоимости единицы услуг с корректированием в конце года до фактической себестоимости.

На субсчете 9 "Прочие вспомогательные производства" счета 23 также учитывают затраты на изготовление и ремонт деревянной, картонной и других видов тары, упаковочных материалов, производимых в тарных (тароремонтных) цехах и предназначенных для упаковки готовой продукции. Аналитический учет ведут по видам вырабатываемой тары и упаковочных материалов (бочки деревянные, короба картонные и др.). На этом же субсчете учитывают и расходы по изготовлению жестяных банок для консервов, включая затраты на подготовку жести.

6. Учет затрат по машинно-тракторному парку

Общие положения. Статьи затрат

Затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией тракторов (на всех видах работ, включая транспортные), комбайнов и других самоходных, навесных и прицепных сельскохозяйственных машин и орудий по обработке почвы, возделыванию и уборке сельскохозяйственных культур и другим работам машинно-тракторного парка (кроме оплаты труда и затрат нефтепродуктов на сельскохозяйственных работах), учитываются на счете 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3 "Машинно-тракторный парк", где для этих целей выделены две группы аналитических счетов:

1. "Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка";

2. "Содержание и эксплуатация самоходных машин".

В первой группе счетов учитывают затраты на содержание и эксплуатацию тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники, машинных дворов, прицепных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий, других основных средств машинно-тракторного парка. На все эти затраты в большинстве случаев открывают один объединенный аналитический счет[1]. Учет затрат ведут по следующим статьям:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Содержание основных средств";
3. "Работы и услуги";
4. "Организация производства и управление";
5. "Прочие затраты".

На статью "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" относят основную и дополнительную оплату труда трактористов-машинистов за выполненные транспортные работы. В составе основной и дополнительной оплаты труда учитывают также надбавки трактористам-машинистам за классность, за стаж работы по специальности в данном хозяйстве, премии за экономию прямых затрат, премии за хорошее использование тракторов и экономию средств на ремонте, отчисления в резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, оплату за выполнение государственных и общественных обязанностей и другие виды дополнительной оплаты труда – все только по работам, относящимся к транспортным (кроме отрасли растениеводства).

Суммы начисленной основной и дополнительной оплаты трактористов-машинистов и прицепщиков, относящиеся к сельскохозяйственным работам, на данную статью не относят. Их списывают прямо на соответствующие объекты учета по основному производству.

По этой же статье отражают отчисления на социальное страхование, а также отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование с суммы оплаты труда по первой статье.

---

[1] В отдельных хозяйствах открывают два аналитических счета: содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах и на транспортных работах. Кроме того, может открываться отдельный аналитический счет для учета цеховых расходов машинно-тракторного парка.

В статье "Содержание основных средств" учитывают стоимость нефтепродуктов, израсходованных только на транспортных работах тракторов. Что касается количества и стоимости израсходованных нефтепродуктов на работах в растениеводстве, то их на данную статью не относят, а списывают непосредственно на соответствующие объекты учета по основному производству.

На данную статью относят также суммы фактически начисленных амортизационных отчислений и расходов на ремонт либо отчислений в ремонтный фонд по тракторам, навесным и прицепным сельскохозяйственным машинам и орудиям, гаражам, транспортным тележкам, навесам и другим основным средствам, связанным с эксплуатацией машинно-тракторного парка. Учет ведут раздельно по видам основных средств в соответствии с базой для распределения амортизации и ремонта.

В конце года учтенные суммы амортизации и затрат на ремонт (отчисления в ремонтный фонд) распределяют по назначению. По тракторам, тракторным прицепам, гаражам, навесам, площадкам для хранения техники, машинным дворам и другим основным средствам, относящимся непосредственно к использованию машинно-тракторного парка, суммы амортизации и затрат на ремонт (отчислений в ремонтный фонд) распределяют на объекты учета основного производства пропорционально объему выполненных механизированных работ, включая транспортные, в условных эталонных гектарах; по почвообрабатывающим машинам – пропорционально площади посева; по машинам для сеноуборки – пропорционально убранной площади и т. п. Амортизацию и затраты на ремонт (отчисления в ремонтный фонд) по специализированным машинам, используемым непосредственно на возделывании конкретных культур, списывают на затраты по этим культурам.

По этой же статье учитывают стоимость резины для тракторов и других сельскохозяйственных машин, отпущенной со склада взамен износившейся, а также стоимость ее ремонта.

На статью "Работы и услуги" относят услуги вспомогательных производств и сторонних организаций по обслуживанию машинно-тракторного парка.

В статье "Организация производства и управление" учитывают суммы цеховых (общепроизводственных) расходов по содержанию машинно-тракторного парка. Предварительно они могут накапливаться обособленно.

На статью "Прочие затраты" относят расход спецодежды и спецобуви, выдаваемой трактористам, затраты на техническую пропаганду, стандартизацию и другие затраты, связанные с эксплуатацией машинно-тракторного парка, не входящие в перечисленные выше статьи. В конце года эти затраты распределяют на соответствующие объекты учета пропорционально выполненным тракторным парком работам в условных эталонных гектарах.

Распределение затрат

Таким образом, распределение затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах на объекты учета производится по статьям. Приведем корреспонденцию счетов по основным видам затрат машинно-тракторного парка.

1. Начислена оплата труда трактористам, занятым на транспортных работах, произведены отчисления на социальное страхование, в пенсионный фонд и медицинский фонд и в резерв предстоящих расходов и платежей на отпуска:

дебет счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3, аналитический счет "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка"
кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда",
кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению",
кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов".

2. Израсходованы нефтепродукты тракторами на транспортных работах:

дебет счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3, аналитический счет "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка"
кредит счета 10 "Материалы", субсчет 3 "Топливо".

3. Начислены амортизация по основным средствам машинно-тракторного парка, отчисления в ремонтный фонд:

дебет счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3, аналитический счет "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка"

кредит счета 02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации,
кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 1 "Ремонтный фонд" – на сумму отчислений в ремонтный фонд.

4. Отнесены работы и услуги сторонних организаций на затраты машинно-тракторного парка и прочие расходы:

дебет счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3, аналитический счет "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка",
дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"
кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и других счетов по видам затрат.

5. В конце года амортизация, отчисления в ремонтный фонд, прочие затраты распределены по назначению в соответствии с установленным порядком:

дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство" (аналитические счета культур и групп культур) – по расходам, приходящимся на выполненные работы в отрасли растениеводства, субсчет 2 "Животноводство" – по работам, являющимся составной частью цикла производства в отрасли животноводства с использованием машинно-тракторного парка
кредит счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 3, аналитический счет "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка".

Таким образом, по кредиту аналитического счета "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка" в конце года списывают затраты, относящиеся к содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах, по видам затрат: амортизация, отчисления в ремонтный фонд, работы и услуги, прочие затраты. Остаются нераспределенными на конец года по соответствующим статьям затраты, относящиеся к выполненным транспортным работам тракторов (за исключением этих работ в растениеводстве).

Списание транспортных работ

Стоимость выполненных транспортных работ тракторами в течение года списывают по кредиту аналитического счета "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка" по плановой себестоимости условного эталонного гектара в разрезе видов транспортных работ тракторов (кроме перевозок в растениеводстве). В конце года исчисляют фактическую себестоимость эталонного гектара транспортных работ и плановую себестоимость транспортных работ корректируют по фактической.

Себестоимость эталонного гектара транспортных работ определяют путем деления затрат на аналитическом счете "Расходы по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка", оставшихся после отнесения по назначению затрат, приходящихся на сельскохозяйственные работы, на общее количество выполненных эталонных гектаров транспортных работ. Общую себестоимость одного условного эталонного гектара определяют путем деления затрат, учтенных на дебете данного аналитического счета, с прибавлением сумм оплаты труда трактористов и прицепщиков на сельскохозяйственных работах и израсходованных на этих работах нефтепродуктов, на общее количество выполненных эталонных гектаров, включая и эталонные гектары на транспортных работах.

Учет затрат по комбайнам

На аналитических счетах второй группы "Содержание и эксплуатация самоходных машин" учитывают затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных и других самоходных комбайнов и машин, гаражей, навесов, площадок и других основных средств, связанных с содержанием и эксплуатацией этих машин. Аналитические счета по данной группе открывают на виды машин.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию комбайнов ведут по той же номенклатуре, что и по машинно-тракторному парку. Списывают затраты в таком же порядке постатейно. В течение года прямым путем относят по назначению суммы оплаты труда и расхода нефтепродуктов (т. е. без отражения по счету 23). В конце года распределяют суммы амортизации, ремонта (отчислений в ремонтный фонд), прочих затрат постатейно. При этом

для каждого вида комбайнов и самоходных машин затраты распределяют по культурам раздельно пропорционально убранным площадям.

Первичный учет затрат

Первичный учет затрат и работ машинно-тракторного парка ведут по сельскохозяйственным работам в учетных листах тракториста-машиниста (ф. № 133-АПК), по транспортным работам – в путевых листах трактора (ф. № 134-АПК).

Учетный лист тракториста-машиниста используется для учета полевых, стационарных и других сельскохозяйственных работ, выполняемых тракторами, самоходными машинами и комбайнами. Документ выписывают на каждого механизатора на срок от 10 до 15 дней. В нем фиксируют объем выполненных работ в натуре и в переводе на эталонные условные гектары, начисленную оплату труда, расход нефтепродуктов, качество выполненных работ.

Путевой лист трактора применяется для учета работ по перевозке грузов тракторами, т. е. на транспортных работах тракторов. Этот документ имеет много общего с путевым листом грузового автомобиля. Его также выписывают на один день. В нем отражают все необходимые данные о перевозке грузов, сделанных при этом тонно-километрах, расходе нефтепродуктов, начисленной оплате труда.

Отражение в регистрах

На основании указанных первичных документов делают записи в накопительную ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК). В этой ведомости на каждый трактор (комбайн) и тракториста-машиниста предназначена отдельная страница. На основании учетных и путевых листов сюда записывают следующие данные: отработано машино-дней, машино-смен, часов трактористом и прицепщиком, начислено оплаты трактористу и прицепщику, выдано нефтепродуктов, израсходовано по норме и фактически, пробег (на транспортных работах) общий и в том числе с грузом, перевезено груза (на транспортных работах); далее указывают распределение выполненных работ по объектам учета – культурам (группам культур), видам работ в незавершенном производстве и др. На отдельных страницах ведомости накапливаются

суммы начисленной амортизации и отчисления в ремонтный фонд.

Ежемесячно на основании итоговых данных накопительной ведомости учета затрат заполняют лицевой счет (производственный отчет) подразделения по машинно-тракторному парку. Записи по машинно-тракторному парку, содержанию комбайнов и самоходных машин делают по отдельным колонкам в соответствии с номенклатурой аналитических счетов, открываемых по субсчету 3 счета 23. Записи выполняют по видам затрат и корреспондирующим счетам. По каждой статье (по строкам) и каждому аналитическому счету (по графам) выводят соответствующие итоги для записи их в регистр высшего порядка.

Аналитический учет затрат по машинно-тракторному парку можно вести непосредственно в лицевом счете (производственном отчете) подразделения. Однако если таких подразделений в хозяйстве достаточно много, то составляют сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по хозяйству в целом.

Таким образом, общая схема записей по учету затрат машинно-тракторного парка в целом такая же, как и по другим вспомогательным производствам.

7. Учет вспомогательных производств и затрат по машинно-тракторному парку при компьютерной форме учета

В учете вспомогательных производств и работы машинно-тракторного парка имеются широкие возможности для внедрения автоматизации учета, так как по этим производствам выполняется большое количество однотипных хозяйственных операций: начисление оплаты труда, отнесение работ на объекты учета основного производства, списание калькуляционных разниц и т. п.

Данные первичных документов (в данном случае путевых листов автомобиля) вводятся бухгалтером в компьютер в диалоговом режиме с помощью клавиатуры. При этом вводятся такие реквизиты: фамилия, имя и отчество водителя и его табельный

номер, гаражный номер автомобиля, время выезда из гаража и возвращение в него, показания спидометра и бака для горючего при выезде из гаража и возвращении, количество горючего, выданного водителю (в случае заправки), пробег и количество груза, перевезенного автомобилем при каждой ездке, тип ездки (характер дороги, класс груза и др.).

В процессе ввода данных с первичных документов на экране дисплея автоматически появляются наименования реквизитов в последовательности, соответствующей структуре документов и их значению; одновременно обеспечивается контроль данных. Например, если был искажен гаражный номер автомобиля или табельный номер водителя, на экране выводится сообщение об ошибке.

При вводе информации с путевого листа производится также логическая проверка, позволяющая установить допущенные ошибки (путем выявления соответствия расхода горючего выполненным перевозкам и т. п.). Информация, прошедшая логический контроль, записывается в массив учета технико-экономических показателей по гаражным номерам автомобилей и одновременно в массив технико-экономических показателей по каждому водителю. Кроме того, в информационную систему входят массивы нормативно-справочной информации о работе автотранспорта (нормы, расценки и т. п.). При обработке информации на основании ключевых реквизитов реквизиты НСИ автоматически извлекаются и используются для автоматизированных расчетов выполненной работы, начисления оплаты труда, расхода горючего и т. п.

Необходимая оперативная информация о работе автотранспорта может воспроизводиться на дисплее в качестве видеограмм: ведомость выполненных перевозок (по грузополучателям и видам груза), ведомость показателей работы автомобилей по гаражным номерам и др. Причем эти данные могут воспроизводиться за любой день и с любыми извлечениями.

Выходная информация включает машинограммы по итогам работы автотранспорта за месяц (или более краткие периоды): ведомость показателей работы автотранспорта по гаражным номерам, то же самое по водителям, ведомость технико-эксплуатационных показателей работы автотранспорта по маркам автомобилей и др.

Аналитический учет, как правило, строится по независимым аналитическим разрезам по системе "субконто" – виды и инвентарные номера автомашин, фамилии и лицевые счета водителей, статьи затрат, виды перевозок, подразделения и др. Информация накапливается в разрезе номенклатур действующей системы учета по счету 23 "Вспомогательные производства", субсчет "Автомобильный транспорт".

Аналогичная система применяется по другим субсчетам счета 23. При этом по каждому субсчету данного счета имеются свои особенности в накапливании затрат и соответственно в применении систематизации номенклатур учета с использованием метода "субконто".

ГЛАВА IV

Учет расходов на организацию производства и управление. Учет расходов будущих периодов

1. Экономическое содержание расходов на организацию производства и управление. Задачи учета

Общие положения

Значительную группу затрат на сельскохозяйственных предприятиях составляют расходы по организации производства и управлению. Эти расходы представляют собой экономически неоднородную 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 хозяйственной деятельностью предприятия, всех его отраслей и видов деятельности: производственной, снабженческой, сбытовой, капитальных вложений, культурно-бытового обслуживания. Вторая группа затрат – это расходы на производственной стадии кругооборота. Они связаны с осуществлением функции организации производства и контроля.

Для упрощения учета в настоящее время расходы на управление относятся не на все виды деятельности, а практически полностью на производство. Что касается расходов второй группы, то они целиком относятся на производство.

В сложившейся практике учета расходы на организацию производства и управление принято подразделять на две группы: общехозяйственные и общепроизводственные. К общехозяйственным расходам относят затраты, связанные с управлением хозяйством и его обслуживанием в целом. К общепроизводственным расходам относят затраты, связанные с организа-

цией производства и руководством отдельными отраслями производства и их обслуживанием. В зависимости от места возникновения различают общепроизводственные расходы в растениеводстве, животноводстве и прочих отраслях. Кроме того, общепроизводственные расходы должны подразделяться также по бригадам и фермам. В этом случае в растениеводстве выделяют отраслевые расходы, относящиеся целиком к отрасли, и общебригадные, относящиеся только к бригадам; в животноводстве – соответственно отраслевые и общефермские расходы.

Задачи учета

Задачами учета расходов на организацию производства и управление являются: правильное документальное оформление операций, точный и своевременный учет затрат по их видам и статьям, контроль за уровнем расходов на содержание аппарата управления и снижением этих затрат, правильное распределение расходов по объектам затрат основного производства.

2. Учет общепроизводственных расходов

Общие положения

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

Общепроизводственные расходы подразделяются по отраслевому признаку: растениеводство, животноводство, промышленные производства, другие производства. При цеховой структуре управления основная часть общепроизводственных расходов (а иногда даже полностью) принимает форму цеховых расходов.

Учет общепроизводственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 25 "Общепроизводственные расходы". По дебету его учитывают затраты в течение года, а по кредиту списывают эти затраты на счета основного производства. Списание делается в плановом или нормативном размере в течение года с корректировкой в конце года. В результате счет 25 "Общепроизводственные расходы" закрывается и сальдо не имеет.

Состав расходов

Счет 25 "Общепроизводственные расходы" имеет субсчета:

1. "Общепроизводственные расходы растениеводства";
2. "Общепроизводственные расходы животноводства";
3. "Общепроизводственные расходы промышленных производств".

Согласно действующим указаниям по каждому из этих субсчетов открывают соответствующие аналитические счета.

Для более точного и обоснованного отнесения затрат по назначению крайне важно подразделение общепроизводственных расходов в зависимости от места их возникновения. С этой целью общепроизводственные расходы подразделяют на отраслевые, которые учитывают по отрасли в целом (растениеводство, животноводство), общебригадные, общефермские и т. п., которые учитывают непосредственно по каждому подразделению хозяйства (бригады, фермы, участка, отделения и т. п.). Такой порядок дает возможность общепроизводственные расходы каждого подразделения относить на затраты только этого подразделения, что обеспечивает более точное исчисление себестоимости продукции и, главное, в наибольшей степени соответствует требованиям учета по подразделениям.

Учет общепроизводственных расходов ведется по установленной номенклатуре статей затрат. Эти статьи для общепроизводственных расходов растениеводства, животноводства, других производств практические совпадают. Рассмотрим эти статьи.

1. "Затраты на оплату труда":

а) аппарата управления (человеко-часы, рубли). В растениеводстве это оплата труда главных и старших агрономов, заведующих отделениями и участками, бухгалтеров и учетчиков отделений и т. п. В животноводстве – заработная плата (оплата труда) главных и старших зоотехников, заведующих фермами и комплексами, учетчиков и бухгалтеров комплексов и ферм и т. п.;

б) прочего персонала (человеко-часы, рубли).Здесь отражают суммы оплаты труда по персоналу, не относящемуся к аппа-

рату управления отраслью: агрономы, зоотехники и другие специалисты, работающие в отделениях и на фермах; бригадиры, помощники бригадиров, полевые объездчики, заправщики-учетчики; агрономы, зоотехники и другие специалисты, не состоящие в штатах отделений и ферм, в случаях, если они не принимают непосредственного участия в управлении производством, а осуществляют технологическое руководство по своей специальности (борьба с вредителями, семеноводство, селекционная работа, механизация трудоемких процессов в животноводстве и т. п.).

2. "Отчисления на социальные нужды". По этой статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование, включая отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование раздельно (как и по предыдущей статье) по персоналу, относящемуся к аппарату управления, и прочему персоналу общепроизводственного назначения.

3. "Амортизация, ремонт (отчисления в ремонтный фонд) и затраты на содержание зданий, сооружений и инвентаря". Сюда относят суммы начисленной амортизации, затраты на ремонт (отчисления в ремонтный фонд) по основным средствам (зданиям, сооружениям, специальным машинам и инвентарю) общепроизводственного (общебригадного, общефермского, цехового, отраслевого) назначения.

По этой статье отражают также расходы на содержание зданий, сооружений и инвентаря (включая полевые станы): расходы на отопление, освещение, уборку зданий, сооружений и других основных средств общепроизводственного назначения, полевых станов, агрокабинетов, агрохимлабораторий, помещений для хранения сельскохозяйственных машин; в животноводстве: ветбаклабораторий, ветизоляторов, ветлечебниц, ветаптек, зоокабинетов, оборудования ветеринарной службы и т. п.

4. "Охрана труда и техника безопасности". Здесь отражают расходы по устройству различных приспособлений, обеспечивающих безопасность работ на машинах и оборудовании: устройство ограждений и агрегатов (некапитального характера), сигнализации, вентиляции и т. п. На эту статью относят затраты на производственную санитарию (мыло, устройство душевых, подвоз воды для мытья и т. д.) и другие мероприятия по охране труда (оформление предупредительных надписей, приобретение справочников и плакатов и т. п.).

5. "Прочие расходы". На эту статью относят прочие затраты общепроизводственного характера, не предусмотренные предыдущими статьями: расход хозяйственного инвентаря, расходы по доставке рабочих (колхозников) на полевые станы и фермы, по подвозу воды и нефтепродуктов для тракторов и комбайнов, услуги вспомогательных производств, расходы по оборудованию скотомогильников, на карантинные мероприятия и т. п.

На эту же статью относят потери от простоев: суммы оплаты труда и отчисления на социальное страхование работников за время простоев, имевших место не по вине работников; доплаты работникам, которые за время простоя были использованы на работах, требующих применения менее квалифицированного труда; стоимость сырья и материалов, топлива и энергии, израсходованных в период простоя не по вине работника.

На эту же статью списывают испорченные товарно-материальные ценности при хранении в цеховых, бригадных кладовых, пособия по нетрудоспособности, возникшей по причине произошедших производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений, вынесенных в отчетном году, и др.

Записи в регистрах

Порядок записи общепроизводственных расходов в бухгалтерские регистры установлен следующий. Ежемесячно на основании данных накопительных ведомостей затрат формы № 301-АПК, отчетов о движении материальных ценностей и других документов подразделений составляют лицевые счета (производственные отчеты) подразделений по общепроизводственным расходам. В них отражаются данные о суммах соответствующих расходов за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года по установленным статьям затрат.

Записи в лицевом счете (производственном отчете) по соответствующим статьям ведут в разрезе корреспондирующих счетов.

Корреспонденция счетов

По дебету счет 25 "Общепроизводственные расходы" корреспондирует с кредитом счетов:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 96 "Резервы пред-

стоящих расходов" – на суммы начисленной основной и дополнительной оплаты труда, отчислений органам социального страхования и резерва на отпуска;

02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения;

10 "Материалы" – на стоимость израсходованных на общепроизводственные нужды материальных ценностей;

96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Ремонтный фонд" – на суммы отчислений в ремонтный фонд.

По каждому виду затрат и в целом по каждой статье выводят общую сумму затрат за месяц и с начала года. В графах лицевого счета (производственного отчета) набираются суммы раздельно по общепроизводственным расходам растениеводства, животноводства и др. при наличии в подразделении различных видов производств.

Списание затрат по кредиту

Полученные за месяц итоги общепроизводственных затрат (растениеводства, животноводства и др.) переносят из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) данного вида по хозяйству в целом. При цеховой структуре управления лицевые счета (производственные отчеты) подразделений не составляют. В этом случае в центральной конторе на основании ментов цехов составляют только сводные лицевые счета соответствующих цехов (растениеводства, животноводства и др.).

Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные расходы", распределяются в плановом или нормативном размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме затрат каждого объекта (без затрат на организацию и управление производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье и полуфабрикаты. При этом фермские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

3. Учет общехозяйственных расходов

Общие положения и статьи затрат

Общехозяйственные расходы включают расходы на управление и обслуживание хозяйства в целом. Для их синтетического учета выделен собирательно-распределительный счет 26 "Общехозяйственные расходы", по дебету которого учитывают затраты в течение года, а по кредиту списывают их в установленные сроки по назначению.

В состав общехозяйственных расходов по действующему положению могут включаться следующие группы затрат:

1. Затраты, связанные с управлением производством, которые включают большое число конкретных видов расходов. Основные из них следующие:

содержание работников аппарата управления предприятия и его структурных подразделений, материально-техническое и транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного легкового автотранспорта и компенсации (в пределах установленных законодательством норм) за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; отчисления на социальные нужды;

затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, в соответствии с установленными законодательством нормами;

содержание и обслуживание технических средств управления – вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации и др.;

оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг [при этом затраты, связанные с ревизией финансово-хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий, проводимой по инициативе одного из участников (собственников) предприятия, в общехозяйственные расходы не включают];

оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению производством, в тех случаях, когда штатным расписанием предприятия не предусмотрены те или иные функциональные службы;

представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью предприятий (расходы по проведению официального приема представителей других предприятий, включая иностранных, на посещение культурно-зрелищных мероприятий, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия);

расходы на проведение заседаний совета (правления) предприятия и его ревизионной комиссии. Представительские расходы и расходы на проведение заседаний совета (правления) предприятия и ревизионной комиссии включают в общехозяйственные расходы в пределах утвержденных советом (правлением) предприятия смет на отчетный год, разработанных исходя из установленных законодательством норм и нормативов. При их отсутствии представительские расходы финансируются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий. Указанные затраты в обязательном порядке должны подтверждаться оправдательными первичными документами.

2. Затраты, связанные с изобретательством и рационализацией, – это проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организация выставок и смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации, выплата авторских вознаграждений и др.

3. Затраты на выполнение санитарно-гигиенических требований. К ним относятся затраты на содержание помещений и инвентаря, организацию медпунктов непосредственно на территории предприятия, поддержание чистоты и порядка на производстве, обеспечение противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации предприятий, надзора и контроля за их деятельностью.

4. Хозяйственные расходы на содержание зданий и других объектов общехозяйственного назначения.

5. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией объектов природоохранного назначения: очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, оплату услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, очистку сточных вод, на другие виды текущих природоохранных затрат.

6. Затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров. Эта группа затрат также включает значительное число конкретных видов расходов, в том числе:

оплату отпусков с сохранением полностью или частично заработной платы лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в

заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах и профессионально-технических училищах, а также поступающим в аспирантуру с отрывом и без отрыва от производства. Кроме того, в эту статью включается оплата проезда указанных лиц к месту учебы и обратно;

затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение на основе договоров с учебными заведениями за предоставление дополнительных услуг по подготовке, повышению квалификации и переподготовке кадров, исходя из установленных законодательством норм и нормативов;

затраты базовых предприятий по оплате труда инженерно-технических работников и квалифицированных рабочих, освобожденных от основной работы, по руководству обучением в условиях производства и производственной практики учащихся общеобразовательных школ, средних ПТУ и специальных учебных заведений, студентов высших учебных заведений.

7. Затраты, связанные с набором рабочей силы (предусмотренные законодательством), включая оплату выпускникам ПТУ и молодым специалистам, окончившим высшие и средние специальные учебные заведения, проезда к месту работы, а также отпуска перед началом работы.

8. Затраты на дорогу работникам к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом (если они относятся к общехозяйственному персоналу). На общехозяйственные расходы относят также дополнительные затраты, связанные с привлечением на договорной основе с местными органами исполнительной власти, средств предприятия для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами городского пассажирского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх стоимости, определенной из расчета по действующим тарифам (суммы по действующим тарифам возмещаются самими работниками предприятий или же относятся на прибыль, оставшуюся в распоряжении предприятия).

9. Отчисления в отраслевые и межотраслевые внебюджетные фонды, производимые в соответствии с порядком, установленным законодательством.

10. Затраты, связанные с содержанием помещений, предоставляемых бесплатно предприятиям общественного питания, обслуживающим трудовые коллективы (включая амортизационные отчисления, затраты на проведение всех видов ремонта,

расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи).

11. Амортизация по нематериальным активам (при невозможности его прямого отнесения на затраты основных отраслей или общепроизводственные расходы).

12. Налоги, сборы и другие обязательные отчисления, включаемые в издержки производства (налог на пользователей автомобильных дорог, налог с владельцев транспортных средств, плата за землю и т. д.).

13. Другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с действующим законодательством при невозможности их прямого отнесения на затраты основных отраслей или общепроизводственные расходы.

Кроме того, на общехозяйственные расходы относятся и отдельно выделяются непроизводственные расходы:

недостача материальных ценностей на общехозяйственных складах при отсутствии виновных лиц;

пособия в результате потери трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений;

выплаты работникам, высвобождаемым с предприятий и организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов.

Потери продукции, вызванные нарушениями нормального хода технологического процесса, также относятся к непроизводственным расходам и должны находиться под особым контролем. Возникновение этих расходов говорит о недостатках в организации производственной деятельности. В отличие от всех остальных общехозяйственных расходов они отражаются только в текущем учете и не могут предусматриваться при планировании в смете общехозяйственных расходов.

Ежемесячно суммы общехозяйственных расходов отражают в лицевом счете (производственном отчете) по общехозяйственным расходам в разрезе установленных статей затрат и в пределах статей по видам расходов в соответствии с корреспонденцией счетов.

Корреспонденция счетов

При записях сумм общехозяйственных расходов в лицевые счета (производственные отчеты) по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы" данный счет корреспондирует с кредитом следующих счетов:

02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации по основным средствам общехозяйственного назначения;

10 "Материалы" – на стоимость материальных ценностей, использованных на общехозяйственные нужды;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость услуг, выполненных вспомогательными производствами;

97 "Расходы будущих периодов" – на суммы списанных затрат на подписные издания;

50 "Касса" – на суммы мелких платежей наличными на общехозяйственные нужды;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" – на суммы по счетам за выполненные услуги для общехозяйственных нужд;

76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" – на суммы страховых платежей (при обязательном страховании) по основным средствам общехозяйственного характера;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы начисленной оплаты труда общехозяйственному персоналу , отчислений органам социального страхования и обеспечения;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" – на суммы командировочных расходов и других расходов подотчетных лиц общехозяйственного назначения;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – на суммы платежей по исполнительным листам разным организациям, по счетам прочим кредиторам;

94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – на суммы недостачи потерь материальных ценностей, отнесенных на общехозяйственные расходы;

96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Ремонтный фонд " – на суммы отчислений на ремонт по основным средствам общехозяйственного назначения.

Списание затрат

По кредиту счета 26 в течение года ежемесячно или ежеквартально учтенные суммы в нормативном или плановом размере относят по назначению и включают в себестоимость продукции основных производств, работ и услуг вспомогательных произ-

водств, которые выполнены на сторону, а также обслуживающих производств и хозяйств (если они производили услуги на сторону). Распределение общехозяйственных расходов на соответствующие объекты учета производят пропорционально общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах.

Общехозяйственные расходы не относятся на затраты по орошению, осушению земель, на содержание и использование тракторов и самоходных машин, на текущий ремонт зданий, сооружений и оборудования, подлежащие последующему распределению, а также на общественное питание, жилищно-коммунальное хозяйство, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, парикмахерские, детские учреждения, дома отдыха, санатории и другие объекты культурно-бытового назначения.

В конце года распределению подлежит сальдо счета, т. е. сумма затрат, учтенных по дебету счета, за вычетом списанных в течение года нормативных (плановых) сумм и поступлений, отраженных по кредиту счета.

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п.), кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность, используют счет 26 "Общехозяйственные расходы" для обобщения информации о ведении указанной деятельности. Такие организации списывают суммы, накопленные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в дебет счета 90 "Продажи".

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

4. Учет расходов будущих периодов

Общие положения

Особую группу затрат на сельскохозяйственных предприятиях составляют расходы будущих периодов. Каждое хозяйство вынуждено идти на эти затраты, относящиеся к нескольким циклам производства. Следовательно, в учете возникает необходимость разграничивать их между отдельными годами (или другими периодами), чтобы правильно относить на затраты каждого данного периода. Для этих целей в бухгалтерском учете выделяется бюджетно-распределительный счет 97 "Расходы будущих периодов".

Состав затрат

На сельскохозяйственных предприятиях счет 97 "Расходы будущих периодов" используют для учета затрат по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства и некоторых других расходов. Аналитический учет ведут по каждому объекту отдельно. На этом счете учитывают такие затраты, которые произведены в отчетном году, но не могут быть полностью отнесены на калькуляционные счета этого же года. К таким затратам относят расходы по строительству некапитальных временных сооружений, предназначенных для использования в последующие периоды, например летние лагери и загоны для животных, расходы по устройству траншей и других сооружений для силосования и сенажирования. Кроме того, здесь отражают уплаченные вперед налоги и сборы, суммы подписки на научно-техническую литературу, уплаченную вперед арендную плату, затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость ряда лет, исходя из установленных сроков их списания, затраты на рекультивацию земель и т. п.

Следует иметь в виду, что на счет 97 относят суммы начисленной амортизации на внутрихозяйственные производственные мелиоративные фонды в первые три года эксплуатации. Для этой цели здесь выделена специальная статья. Затем эти суммы относят равными долями в течение трех лет на себестоимость продукции, получаемой с соответствующих мелиорированных земель.

Списание затрат

В течение года по дебету аналитических счетов счета 97 учитывают все произведенные за год расходы, а по кредиту этих счетов отражают только те суммы, которые должны быть отнесены на соответствующие счета в отчетном году. В зависимости от срока использования некапитальных временных сооружений доля ежегодных списаний затрат может быть различной.

Расходы будущих периодов по оплаченным вперед налогам, сборам, суммам подписки на научно-техническую литературу,

арендной плате и др. списывают на издержки производства равномерными долями в течение срока, к которому относятся те или иные расходы.

Счет 97 "Расходы будущих периодов" имеет переходящее сальдо на конец года в пределах затрат, относящихся к будущим отчетным периодам. Затраты, учитываемые на этом счете, могут распределяться как на счета основного производства, так и на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В связи с этим списание затрат со счета 97 в конце года должно производиться до закрытия счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы".

Отражение в регистрах

В регистрах бухгалтерского учета расходы будущих периодов отражают следующим образом. На основании первичных документов их фиксируют в специально открытом по счету 97 лицевом счете (производственном отчете) подразделения. По каждому объекту учета (летние лагеря и загоны для скота, устройство траншей для силосования и т. д.) открывают отдельную графу. Затраты учитывают по установленной номенклатуре статей (оплата труда, отчисления на социальные нужды, стоимость использованных материальных ценностей, прочие затраты), а внутри статей – по видам затрат в соответствии с корреспонденцией счетов. Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) отражают списание (распределение) фактических расходов по кредиту счета. На основании лицевых счетов (производственных отчетов) в установленном порядке делают записи в журнал-ордер № 10-АПК по кредиту счета 97 с соответствующей разбивкой по корреспондирующим счетам. При учете оборотов счета 97 в нескольких лицевых счетах (производственных отчетах) подразделений по хозяйству в целом составляют сводный лицевой счет (сводный производственный отчет), в котором отражают расходы будущих периодов.

Корреспонденция счетов

Счет 97 "Расходы будущих периодов" корреспондирует по дебету со счетами 02, 04, 05, 10, 23, 25, 26, 29, 43, 60, 70, 69, 71, 76, 96; по кредиту – со счетами 08, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 76, 96, 99 и др.

5. Учет общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов при компьютерной форме учета

При компьютерной обработке информации по счетам 25, 26, 97 используются данные нескольких классификаторов НСИ.

В классификаторе хозяйственных операций по учету затрат труда и расходов на его оплату группируются записи, отражающие затраты труда, по номерам синтетических счетов, субсчетов, а внутри каждого субсчета – по номенклатурам аналитического учета и статьям затрат (оплата труда, отчисления на социальное страхование, резерв на отпуска). В классификаторе хозяйственных операций по учету расхода товарно-материальных ценностей и выхода продукции группируются записи по материальным затратам. В счете 25 они классифицируются по субсчетам, а внутри каждого субсчета – по статьям затрат и корреспондирующим счетам; в счете 26 – по установленным группам расходов; в счете 97 – по аналитическим счетам, а внутри каждого аналитического счета – по статьям затрат и корреспондирующим счетам (кредитуемые счета). Аналогичный порядок применяется по другим классификаторам.

Результатная информация по учету общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов будущих периодов формируется в машинограммах "Ведомость учета затрат на производство, выхода продукции и оказанных услуг (по сельскохозяйственному предприятию)" и "Ведомость учета затрат на производство по статьям затрат (по сельскохозяйственному предприятию)".

Первая машинограмма предназначена для синтетического и аналитического учета по счетам затрат на производство в целом по хозяйству, в том числе по счетам 25, 26, 97. В машинограмме затраты подразделяются по синтетическим счетам, субсчетам и номенклатурам аналитического учета. Суммовые итоги последовательно набираются по корреспондирующим счетам, статьям затрат, субсчетам, синтетическим счетам. При этом данные приводятся за отчетный месяц и нарастающим итогом с начала года. По статьям затрат и корреспондирующим счетам кроме суммовых отражаются и количественные данные. Машино-

грамма составляется отдельно на дебетовые и кредитовые обороты счетов. Она заменяет регистры по учету затрат на производство в целом по хозяйству.

В машинограмме "Ведомость учета затрат на производство по статьям затрат (по сельскохозяйственному предприятию)" производственные затраты группируются по статьям затрат в разрезе отдельных производств (кодов аналитического и синтетического учета затрат). Таким образом, если в первой машинограмме основным группировочным объектом является производство, а статья затрат вторична, то здесь основным объектом является статья затрат. В машинограмме даются итоги в суммовом выражении за месяц и с начала года по кодам аналитического учета, кодам статей затрат, синтетических счетов (субсчетов). Машинограмма используется для тех же целей, что и предыдущая машинограмма. Данные указанных машинограмм сверяют друг с другом.

Если в хозяйстве общепроизводственные расходы и расходы будущих периодов учитываются по производственным подразделениям, то помимо рассмотренных выше машинограмм в целом по хозяйству они отражаются также в машинограммах, предназначенных для учета затрат по структурным подразделениям.

По счетам общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов будущих периодов при обработке информации на компьютере широко используется накапливание данных по принципу субконто, так как по каждому из этих счетов (особенно по расходам будущих периодов) могут выделяться самые различные группировочные принципы для накапливания и подразделения информации.

ГЛАВА V

Учет затрат, выхода продукции растениеводства и исчисление ее себестоимости

1. Методологические основы и задачи бухгалтерского учета в растениеводстве

Общие положения

Растениеводство – одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Для удовлетворения потребности населения в продовольствии в растениеводстве должен быть обеспечен значительный рост среднегодового валового сбора зерна, повышена урожайность зерновых культур, увеличено производство других основных видов сельскохозяйственной продукции. Важной задачей растениеводства является резкое увеличение производства кормов для создания прочной кормовой базы животноводства.

Важную роль в решении этих задач должен играть точный и своевременный учет затрат и выхода продукции отрасли растениеводства. Правильно организованный учет затрат в растениеводстве имеет первостепенное значение.

На кругооборот средств в растениеводстве существенный отпечаток накладывает сезонный характер производства, в частности разрыв между периодами производства затрат и выхода продукции. Производственные затраты в отрасли растениеводства совершаются в течение длительного времени, причем крайне неравномерно; возмещение средств – выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений. Эти особенности нельзя не учитывать при организации учета затрат в отрасли.

Поскольку производственный процесс в растениеводстве длится многие месяцы и параллельно производятся затраты под урожай двух смежных лет, постольку бухгалтерский учет должен

четко разграничивать затраты по годам. Поэтому затраты сельскохозяйственных предприятий в растениеводстве в бухгалтерском учете делятся на затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Кроме того, затраты в растениеводстве осуществляются в отдельных производствах, на возделывании многих конкретных культур, что также должно четко фиксироваться в бухгалтерском учете. Поэтому аналитический учет производственных затрат организуется по видам производств и по культурам, к возделыванию которых относятся затраты.

Производство в растениеводстве – не единовременный процесс. Он складывается из разнородных работ, выполняемых в осенний, зимний, весенний или летний период. Технологический процесс производства в растениеводстве включает следующие основные комплексы работ: подготовку почвы к посеву, посев (посадка), уход за посевами, уборку урожая. Каждый из этих комплексов состоит из большого количества конкретных работ. Например, подготовка почвы к посеву включает пахоту, боронование, прикатывание, культивацию и т. д. Следовательно, производимые затраты в бухгалтерском учете должны быть разграничены по видам выполненных работ.

Состав затрат

В производственном процессе отрасли растениеводства при выполнении конкретных работ расходуются нефтепродукты, семена, удобрения, изнашиваются машины и прочие основные средства, оплачивается труд производственных рабочих (колхозников) и т. д. Все эти конкретные расходы в учете должны накапливаться отдельно. Следовательно, в бухгалтерском учете затраты растениеводства не могут учитываться общей суммой; учет должен вестись постатейно (по статьям затрат согласно их номенклатуре при исчислении себестоимости).

Ввиду рассредоточенности сельскохозяйственного производства выполняемые работы и затраты одновременно производятся в разных подразделениях хозяйства – в бригаде № 1, бригаде № 2 и т. д. Бухгалтерский учет должен обеспечить разграничение затрат в растениеводстве по конкретным подразделениям хозяйства. Особенно это важно, если подразделения переходят на арендные отношения.

Таким образом, в соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства в учете должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных по смежным годам производства, по основным видам производства и культур, по основным видам выполняемых работ, по основным статьям (видам) затрат, по конкретным подразделениям хозяйства.

Что касается первого признака, то раздельное получение данных о затратах по годам производства обеспечивается за счет открытия отдельных аналитических счетов затрат под продукцию урожая текущего и будущего годов. Как правило, в начале каждого года затраты , перешедшие с прошлого года, включают в затраты под продукцию текущего года (при несовпадении номенклатуры учета их распределяют по отдельным статьям); затраты под урожай будущего года обособляют.

Разграничение затрат по их видам, т. е. постатейный учет затрат, обеспечивается за счет соответствующего построения формы регистров. Учет затрат на производство ведут в регистрах многострочной или многографной формы, где по открываемому счету выделяют отдельные строки или графы для учета каждого вида затрат.

Разграничение затрат по подразделениям хозяйства обеспечивается также за счет соответствующего построения аналитического учета. Как правило, для этих целей используют лицевые счета подразделений или заменяющие их регистры (производственные отчеты).

Разграничение затрат по производствам, культурам и видам выполняемых работ может быть обеспечено с помощью применения различных методов учета затрат. Известно несколько методов организации учета затрат в растениеводстве.

Независимо от различий в методах учета выполненных работ единым принципом учета затрат в растениеводстве длительное время являлось открытие аналитических счетов по видам возделываемых культур и их группам. Иногда счета открывают в целом по подразделениям.

Задачи учета

Учет в отрасли растениеводства должен обеспечить выполнение следующих задач:

правильно и экономически обоснованно разграничивать затраты по основным производствам, а при необходимости – и по культурам или группам культур;

обеспечивать получение необходимых данных по основным статьям затрат: оплата труда, расход семян, удобрений, средств защиты растений, услуги вспомогательных производств и другие расходы, относящиеся к отрасли;

своевременно и полностью учитывать поступающую от урожая сельскохозяйственную продукцию;

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

обеспечить 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, по подъему зяби и т. д.);

давать необходимую информацию о затратах по подразделениям хозяйства для контроля за выполнением выданных заданий и оперативного руководства.

2. Объекты и статьи учета затрат в растениеводстве

Учет затрат и выхода продукции отрасли растениеводства, как уже было отмечено выше, ведут на счете 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство". По дебету этого субсчета учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции. В течение года записи по дебету и кредиту производят нарастающими суммами, соответственно в текущем учете данные субсчета отражаются развернуто. Только в конце года определяют свернутое сальдо, которое отражает сумму незавершенного производства отрасли растениеводства[1].

[1] Хотя в балансе ежеквартально показывают условное свернутое сальдо – разницу между фактическими затратами и выходом продукции в плановой оценке.

Объектами учета затрат в отрасли растениеводства являются сельскохозяйственные культуры (или группы культур); сельскохозяйсвенные работы; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную выращиваемую культуру под урожай текущего года, их учитывают на счетах объектов учета затрат по культурам. В составе объектов учета затрат второй группы отражают затраты по выполняемым сельскохозяйственным работам под урожай будущего года, которые, естественно, не могут быть отнесены на объекты учета затрат по культурам под урожай текущего года. В составе объектов учета затрат третьей группы учитывают те затраты, которые относятся к нескольким или многим объектам учета и, следовательно, подлежат распределению на них (затраты по орошению, осушению и др.). В составе объектов учета четвертой группы учитывают затраты по кормопроизводству и некоторые другие.

Конкретно по указанным четырем группам принята следующая номенклатура объектов учета затрат.

Первая группа. *Зерновые и зернобобовые культуры.* Зерновые озимые культуры: пшеница озимая, рожь озимая, ячмень озимый. Пшеница яровая твердая, пшеница яровая мягкая, сильная и др. Кукуруза на зерно. Прочие зерновые колосовые яровые культуры: ячмень яровой, овес, рожь яровая, полба и др. Крупяные культуры: просо, гречиха, рис, сорго (джугара), чумиза. Зернобобовые культуры: горох, фасоль, бобы кормовые, чечевица, вика и виковая смесь, люпин кормовой (сладкий, горький) на зерно, нут, чина, пелюшка, сераделла и др.

Технические культуры. Масличные культуры: подсолнечник на зерно, лен-кудряш (масличный), горчица, клещевина, соя, рапс и др. Прядильные культуры: лен-долгунец. Конопля: среднерусская, южная. Кенаф. Джут и др. Свекла сахарная: фабричная, маточная, высадки-семенники. Табак, махорка. Цикорий и др. Лекарственные культуры – по группам. Эфирномасличные культуры – по группам.

Корнеклубнеплодные культуры. Картофель.

Овощные культуры открытого грунта. Капуста – по видам. Корнеплодные культуры овощные – по видам. Луковичные

культуры овощные – по видам. Пасленовые культуры овощные: помидоры, перец, баклажаны. Тыквенные культуры овощные – по видам (огурцы, патиссоны, кабачки). Горох, фасоль, бобы и кукуруза – овощные. Салатные культуры – по видам.

Бахчевые продовольственные культуры – по видам культур.

Корнеплодные и бахчевые культуры кормовые – по видам культур.

Кормовые культуры. Силосные культуры, кроме кукурузы. Кукуруза на силос и зеленый корм. Семена силосных культур. Травы однолетние. Травы многолетние. Сенокосы и пастбища улучшенные (включая культурные). Сенокосы и пастбища естественные. Травы дикорастущие с площадей несельскохозяйственного использования.

Плодовые, ягодные культуры и виноградники. Семечковые культуры. Косточковые культуры, ягодные культуры. Орехоплодные культуры. Цитрусовые. Субтропические культуры. Виноградники.

Чай, хмель, лавр, тунг, шелковица. Чайные насаждения. Плантация хмеля. Лавр благородный. Тунг. Насаждения шелковицы.

Цветоводство. Открытый грунт. Защищенный грунт. Семеноводство.

Питомники и маточники плодовых культур и многолетних насаждений – по видам.

Теплицы, парники, шампиньонницы.

Вторая группа. Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, если затраты по этим работам не могут быть отнесены на объекты учета по культурам (группам культур) под урожай текущего года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т. е. к незавершенному производству растениеводства. В группе выделяют в качестве объектов учета затрат следующие виды работ: посев озимых зерновых на зерно по каждой культуре, озимые зерновые на зеленый корм и силос, подзимний посев овощных культур (по культурам), подъем зяби, лущение (без зяблевой пахоты), внесение органических удобрений, внесение минеральных удобрений, снегозадержание (в IV квартале), многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет), многолетние травы беспокровные посева весны и осени отчетного года, многолетние травы подпокровные посева весны и

осени отчетного года, пары под яровые культуры урожая будущего года, освоение новых земель, улучшенные (коренного улучшения) сенокосы и культурные пастбища (осенняя подкормка и другие виды работ), поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ, затраты по известкованию, гипсованию почв (за счет собственных средств и кредита банка), затраты по первичному окультуриванию мелиорируемых земель, работы в парниках, теплицах, шампиньонницах, в питомниках, прочие работы незавершенного производства (по видам).

Затраты на конец года, учтенные на аналитических счетах этой группы, остаются в незавершенном производстве и переходят на следующий год. В следующем году их относят (если принадлежность ясна) или распределяют на объекты учета затрат по культурам (см. § 3). При этом применяются различные способы распределения. Отдельные виды затрат (известкование и гипсование, первичное окультуривание мелиорируемых земель и др.) распределяются на объекты учета в течение 5–7 лет, поэтому такие затраты могут находиться в составе незавершенного производства несколько лет.

Третья группа. Отдельные виды затрат нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, так как они относятся к нескольким или многим объектам учета затрат. Их называют *распределяемые* затраты. В течение года их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце года распределяют. Их отличие от объектов учета затрат второй группы состоит в том, что они полностью распределяются в отчетном году и в качестве незавершенного производства не остаются на следующий год.

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

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

Четвертая группа. Некоторые виды затрат в отрасли растениеводства связаны с производством кормов (кормопроизводство), послеуборочной доработкой продукции и т. п. Эти затраты учитывают на отдельных аналитических счетах: заготовка силоса, заготовка сенажа, производство травяной муки, заготовка сена, соломы (половы), ботвы, послеуборочная доработка продукции и др. Выделение этих затрат в качестве отдельных объектов учета связано либо с необходимостью более точного исчисления себестоимости отдельных видов спряженной и побочной продукции, либо с обособлением в отдельную группу затрат по кормопроизводству. В конце года либо исчисляют себестоимость продукции, либо распределяют затраты на счета объектов первой группы (см. § 3).

Статьи затрат

Учет затрат в отрасли растениеводства ведется по следующей номенклатуре статей:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Семена и посадочный материал";
3. "Удобрения минеральные и органические";
4. "Средства защиты растений";
5. "Содержание основных средств (в том числе: а) нефтепродукты, б) амортизация основных средств, в) ремонт основных средств)";
6. "Работы и услуги";
7. "Организация производства и управления";
8. "Прочие затраты".

Первая статья выделена для учета всех видов основной и дополнительной оплаты труда работников, занятых непосредственно в производстве по данному объекту учета затрат. При этом оплата труда работников, занятых как на конно-ручных, так и на тракторных работах, относится на эту статью непосредственно в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

По данной статье учитывают все виды денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда, работникам различных категорий, чей труд затрачен непосредственно на возделывании данной культуры или группы культур, а также на работах незавершенного производства. Сюда относятся оплата труда

трактористов за подготовку почвы к посеву (посадке), обработку, уборку урожая, а также транспортные работы по данной культуре, оплата труда полеводов по возделыванию данной культуры (группы культур), начиная с предпосевных работ, подготовки семян к посеву и т. д. и кончая доработкой готовой продукции.

В затраты производства по данной статье включают как оплату труда, начисленную по сдельным расценкам за выполненные работы или по тарифным ставкам за отработанное время, так и доплаты за продукцию с учетом ее качества, за высокое качество выполненных работ, сокращение сроков работ, надбавки трактористам-машинистам за классность и другие доплаты (сохранность техники, двухсменную работу, совмещение работ в агрегате и др.), включаемые в состав оплаты труда работников растениеводства, оплату при подрядных формах организации труда.

По данной статье учитывают также продукцию, выданную рабочим (колхозникам) в счет оплаты труда
оценке, премии (в том числе и натурой) за производственные результаты, компенсации по оплате труда в связи с повышением и индексацией цен и т. п. Затраты труда по этой статье отражают в двух измерителях: в денежном — суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом — колич
часов.

По этой же статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование, платежи в пенсионный фонд, а также отчисления на медицинское страхование от суммы оплаты труда работников растениеводства.

На статью "Семена и посадочный материал" относят израсходованные под соответствующую культуру семена и посадочный материал (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). Затраты семян и посадочного материала отражают в двух измерителях: в натуральном — количество (кг и тыс. шт.) и в денежном.

Стоимость израсходованных семян отражают по данной статье в балансовой оценке: покупных — по ценам приобретения плюс расходы за доставку, собственного производства, перешедших с прошлого года, — по фактической себестоимости, текущего — по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. В себестоимость семян включают и расходы на их доведение до посевных кондиций (сушка, очистка, сортиров-

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

Статья "Удобрения" предназначена для учета внесенных под данную культуру (или группу культур) всех видов удобрений. При этом отдельно выделяют минеральные, включая микробактериальные удобрения и органические. Не включают в данную статью все расходы на подготовку удобрений к использованию и их внесению: измельчение удобрений, смешивание и погрузка в транспортные средства, подвозка в поле, загрузка в разбрасыватели, внесение в почву. Эти расходы списывают в составе соответствующих статей по их принадлежности: оплата труда и др. В том случае, если удобрения вносят специализированные организации системы агрохимического обслуживания либо авиаотряды сельскохозяйственной авиации, суммы оплаты счетов за их услуги относят на статью "Работы и услуги".

По органическим удобрениям ведут учет внесенных под данную культуру (группу культур) собственных и покупных органических удобрений: навоза, птичьего помета, торфа, компостов и др. Органические удобрения отражают в двух измерителях: в натуральном – количество (в тоннах) и в денежном. Собственные органические удобрения отражают по их оценке на основании фактической себестоимости производства, покупные – по стоимости их приобретения с учетом расходов на доставку в хозяйство. Расходы по вывозке удобрений с мест постоянного
ния в поле и внесению их в почву по данной статье не учитывают. Их списывают на соответствующие статьи затрат по принадлежности: оплата труда и т. д.

Следует иметь в виду, что на данную статью списывают затраты на посев и запахивани культур, используемых в качестве зеленого удобрения (люпин, сераделла и т. п.).

По статье "Средства защиты растений" отражают затраты на борьбу с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений различных средств химической защиты растений – пестицидов (инсектицидов, фунгицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов и т. п.), а также и биологических средств защиты растений. Затраты пестицидов отражают по количеству (в кг действующего вещества) и по стоимости, которая

слагается из отпускных цен и наценок за их доставку организациями агрохимического обслуживания или расходов на доставку в хозяйство собственными средствами.

Оплату расходов по защите растений (опыливание, опрыскивание и т. п.) на данную статью не относят. Их списывают на статьи затрат по принадлежности. Оплату услуг сторонних организаций (отрядов по защите растений, сельскохозяйственной авиации и др. по обработке посевов ядохимикатами) относят на статью "Работы и услуги".

По статье "Содержание основных средств" отражают затраты на техническое обслуживание и эксплуатацию, амортизацию и ремонт (либо отчисления на ремонт) основных средств, используемых в растениеводстве. На данную статью относят расходы на оплату труда, отчисления на социальное и медицинское страхование по персоналу, обслуживающему основные средства (кроме трактористов на сельскохозяйственных работах).

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

По этой статье отражают и суммы амортизационных отчис-
отнесенных на данную культуру (группу культур) или работы в незавершенном производстве. При этом суммы начисленной амортизации предварительно учитывают на аналитическом счете "Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению" в составе счета 20, субсчет 1 (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т. п., используемым в растениеводстве), а по машинно-тракторному парку и комбайнам – на аналитических счетах учета затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка и комбайнов счета 23. На данную статью суммы начисленной амортизации относят по-разному в зависимости от вида основных средств: по основным средствам узкоспециализированного назначения (картофелеуборочные и свеклоуборочные комбайны, хлопкоуборочные машины и т. п.) – путем прямого отчисления со счета 23 (без распределения по разным культурам), по зерновым комбайнам – пропорционально уборочной площади, по тракторам –

пропорционально выполненным механизированным работам в условных эталонных гектарах.

Амортизационные отчисления, начисленные на внутрихозяйственные производственные мелиоративные фонды в первые три года эксплуатации, отражают в составе расходов будущих периодов (на счете 97). На данную статью эти суммы со счета 97 списывают, начиная с четвертого года эксплуатации, в течение пяти лет: в первый год – 10 %, в последующие три года – по 20 и в последний год – оставшиеся 30 % – и относят на объекты затрат по мелиорированным землям.

На данную статью также относят затраты либо отчисления на ремонт основных средств, использованных на производство по данной культуре (группе культур). Предварительно эти суммы учитывают на соответствующих аналитических счетах: "Затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, подлежащие распределению" в составе счета 20, субсчет 1 (по зданиям, сооружениям, машинам, оборудованию, передаточным устройствам и т. п., используемым в растениеводстве), а по машинно-тракторному парку и комбайнам – на аналитических счетах субсчета 3 счета 23. Отчисления на ремонт с этих счетов относят на данную статью в таком же порядке, как и начисленную амортизацию.

В составе затрат на ремонт основных средств, относимых на данную статью, включают расход на ремонт пленочных теплиц, парников, а также затраты на ремонт и замену гусениц и резиновых шин тракторов и сельскохозяйственных машин. Стоимость пленки, используемой на ремонт пленочных теплиц и парников, включается в затраты на ремонт за вычетом стоимости износившейся пленки по цене ее возможной реализации.

В статью "Содержание основных средств" включают также затраты по уходу за полезащитными лесными полосами (предварительно учитываемые на отдельных аналитических счетах) за вычетом стоимости полученных от этих полос дров, хвороста, плодов по ценам их возможной реализации (использования).

затраты относятся на многолетние насаждения и культуры, к которым лесные полосы прилегают, пропорционально занятым площадям (по сельскохозяйственным культурам берутся площади, находившиеся под воздействием лесных полос).

По статье "Работы и услуги" ведут учет выполненных в растениеводстве работ и услуг вспомогательными производствами своего предприятия, а также сторонними организациями. Здесь

целесообразно отдельно выделять расходы (плату) за подачу воды для орошения, другие наиболее важные виды услуг: автотранспорт, электроснабжение и др. Предварительно эти суммы накапливают на соответствующих аналитических счетах по счету 23 (по статьям затрат) и сюда относят комплексными статьями в течение года в соответствии с плановой себестоимостью работ и услуг и корректировкой в конце года до фактической.

На эту же статью относят с кредита счета 60 стоимость выполненных работ и услуг в растениеводстве различными обслуживающими предприятиями и организациями, включая за механизацию работ, мелиорацию, химизацию, повышение плодородия почв, транспортные работы, работы гражданской сельскохозяйственной авиации по внесению удобрений, обработке посевов средствами химической защиты растений и т. п.

Следует иметь в виду, что транспортные работы на данную статью относят только по перевозке расходуемых непосредственно в производстве материальных ценностей (семян, нефтепродуктов, удобрений и т. п.) с центральных складов, складов производственных подразделений и других мест их постоянного хранения на поле, полевые станы, места заправки тракторов, комбайнов, сельхозмашин во время работы в поле, а также транспортные работы по подвозу рабочих на поля, вывозу сельскохозяйственной продукции с поля в места ее хранения и использования (на силос и т. п.).

В статье "Организация производства и управление" учитывают суммы отраслевых и общебригадных расходов растениеводства, которые относятся сюда путем распределения со счета 25 "Общепроизводственные расходы" пропорционально установленной базе (см. гл. IV). По отдельным видам общеотраслевых расходов растениеводства, например по овощеводству закрытого грунта, возможно отнесение затрат со счета 25 прямым путем без распределения (при условии, если они там учитываются обособленно). Сюда же перечисляют путем распределения суммы общехозяйственных расходов со счета 26 "Общехозяйственные расходы".

Статья "Прочие затраты" выделена для учета основных затрат растениеводства, не вошедших в предыдущие статьи. Сюда относятся расход спецодежды и спецобуви, выдаваемых работникам растениеводства, страховые платежи по страхованию посевов и основных средств растениеводства, затраты на пусконаладочные работы по парниково-тепличным комбинатам и др.

3. Учет затрат в незавершенном производстве, распределяемых расходов и прочих затрат в растениеводстве

Учет затрат в незавершенном производстве

Важнейшая особенность отрасли растениеводства состоит в том, что производственный процесс по возделыванию многих сельскохозяйственных культур не ограничивается календарным годом. Поэтому все затраты растениеводства в учете можно подразделить на затраты прошлых лет под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет. Практически первые две группы затрат с началом календарного года объединяются, т. е. затраты прошлых лет списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года. В итоге, как правило, в каждый данный момент в учете будут выделены затраты под урожай текущего года и затраты под урожай будущих лет.

Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах по видам работ, поскольку в момент производства по большинству из них еще не известно, к возделыванию каких культур они относятся.

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

Затраты незавершенного производства на культуры урожая текущего года списываются следующим образом. Все расходы на посев озимых культур перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года. Что касается работ под яровые культуры будущего года, то по ним часто не известно, под какую культуру они будут использованы. Поэтому весной будущего года, после определения фактических площадей посева под те или иные культуры, затраты с аналитических счетов соответствующих работ распределяют (также постатейно) пропорционально площадям посева.

Распределение затрат незавершенного производства

Распределение затрат незавершенного производства – важный этап в учете, поэтому ему следует уделить должное внимание. Затраты и объем незавершенного производства перед распределением уточняют и выявляют площади погибших зимой посевов. Затем определяют те объекты учета, на которые должны быть отнесены затраты незавершенного производства по каждому виду работ. Для распределения затрат незавершенного производства составляют специальный расчет, где по объектам учета затрат отражают сумму распределяемых расходов незавершенного производства постатейно. По каждому виду работ определяют сумму затрат на 1 га (всего и постатейно). Затем в соответствии с использованием площадей под культуры производят распределение затрат. Таким путем распределяют затраты по зяблевой пахоте, парам, снегозадержанию, внесению органических и минеральных удобрений и т. д.

Например, затраты по пахоте 1000 га зяби составили 100 тыс. руб., т. е. 100 руб. на 1 га, в том числе: оплата труда – 30 руб., работы и услуги – 10, затраты по содержанию основных средств – 30 руб. и т. д. Площадь зяби занята кукурузой (600 га) и свеклой (400 га). Соответственно затраты будут отнесены: на кукурузу 60 тыс. руб. (600 · 100), в том числе оплата труда – 18 000 руб. (600 · 30), работы и услуги – 6000 руб. (600 · 10) и т. д.; на свеклу 40 тыс. руб. (400 · 100), в том числе оплата труда – 12 000 руб. (400 · 30), работы и услуги – 4000 руб. (400 · 10) и т. д.

По отдельным видам незавершенного производства по посевам многолетних трав, затраты по известкованию кислых почв и гипсованию солонцовых почв применяют и другие методы распределения затрат.

Затраты по посевам многолетних трав распределяют на затраты данного года исходя из периода использования трав комплексно, без детализации по статьям.

В составе затрат по незавершенному производству растениеводства учитывают работы, связанные с известкованием и гипсованием кислых и солонцовых почв, производимые за счет кредита банка и собственных средств (эти же работы, производимые за счет бюджетных ассигнований, учитывают на счете 86 "Целевое финансирование"), а также работы по первичному окультуриванию мелиорируемых земель.

Расходы на известкование и гипсование учитывают на отдельном аналитическом счете по статьям: затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды, стоимость извести и гипса, услуги вспомогательных производств (автотранспорт) и т. п. Эти затраты относят постатейно на объекты учета по соответствующим культурам, размещенным на площадях, под которые произведены работы, ежегодно равными долями в течение 5–7 лет.

Затраты на первичное окультуривание мелиорируемых земель по культурным, улучшенным естественным пастбищам и другим угодьям учитывают на отдельных аналитических счетах. К ним относятся затраты на внесение в почву торфа, торфяных компостов и других органических и минеральных удобрений, включая затраты на их добычу; залужение сенокосов и пастбищ, включая приобретение семян многолетних трав; рыхление пахотного слоя и грядкование на тяжелых и средних минеральных почвах; кротование почв на глубину 34–45 см; выборочное бороздование для отвода излишних поверхностных вод и др. Эти затраты учитывают в составе незавершенного производства на отдельных счетах по видам мероприятий и относят на себестоимость продукции культурных и улучшенных пастбищ ежегодно равными долями в течение 7 лет после ввода в действие участков улучшенных мелиорируемых земель.

Учет распределяемых расходов

Выше уже отмечалось, что к распределяемым расходам, учитываемым на отдельных аналитических счетах, относятся амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, затраты на орошение, осушение; содержание лесных полос. Рассмотрим порядок учета и распределения каждого из этих видов затрат.

Амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащие распределению, учитывают на отдельном аналитическом счете того же наименования. Сюда ежемесячно в течение года относят суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым в растениеводстве: зданиям, сооружениям, передаточным устройствам и т. п. Учет начисленной амортизации на данном аналитическом

счете ведется раздельно по группам основных средств, по которым раздельно распределяется амортизация. Соответственно на амортизацию каждого вида основных средств в счете выделяется отдельная графа.

Учтенные суммы амортизации распределяют на счета учета затрат по культурам и видам работ одним из двух следующих методов: первый – метод прямого отнесения по назначению, который применяется по основным средствам узкоспециализированного назначения (когда данный вид основных средств используется лишь по данному объекту затрат); второй – метод распределения амортизации на несколько объектов учета затрат пропорционально объему выполненных работ, посевной (уборочной) площади и другим показателям, служащим основанием для распределения амортизации. Например, начисленная амортизация по зернохранилищам и машинам для очистки и сушки зерна – пропорционально массе зерна по видам; по постройкам для хранения удобрений и машинам для их внесения – пропорционально массе удобрений по видам и т. д. Прямое отнесение амортизации на соответствующие культуры с данного счета производится по картофелехранилищам и другим основным средствам узкоспециализированного назначения.

Основанием для распределения амортизации является ведомость распределения амортизации по основным средствам отрасли растениеводства (ф. № 110-АПК). В ней по каждому виду основных средств в соответствии с данными аналитического счета указывают сумму амортизации, базу для распределения и распределяют суммы амортизации на конкретные объекты учета затрат. В течение года могут относиться суммы в нормативном размере с корректировкой до фактических в конце года.

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

Затраты по орошению, подлежащие распределению. Все затраты на орошение, которые непосредственно могут быть отнесены на счета затрат по культурам (прямые затраты), списываются на эти счета. К таким расходам относятся затраты на полив (вручную или с помощью соответствующих установок и агрегатов), текущая планировка площади, нарезка и планировка ары-

ков и выводных борозд, ломка корки, нарезка борозд, валиков, полос и т. д. В то же время значительная часть затрат на орошение, включая и такой важнейший их вид как расходы на подачу воды, не может быть отнесена непосредственно на счета культур, возделываемых на орошаемых землях (распределяемые затраты). Поэтому в течение года эти затраты учитывают на аналитическом счете "Затраты по орошению, подлежащие распределению".

На этот аналитический счет относят постатейно следующие расходы: оплата труда работников, занятых обслуживанием оросительной сети; отчисления на социальное и медицинское страхование; нефтепродукты на работу двигателей, используемых при эксплуатации ирригационных сооружений; амортизация и затраты (отчисления) на ремонт основных средств, используемых для орошения (ирригационные сооружения и т. п.); прочие основные затраты (услуги вспомогательных производств, расход хозяйственного инвентаря и т. д.). Не относят на этот счет общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а также расходы на устройство оросительной сети капитального характера (их учитывают на счете вложений во внеоборотные активы).

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

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

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

Учет затрат по осушению, подлежащих распределению, строится примерно в таком же порядке, как и учет затрат на орошение. Расходы, которые непосредственно могут быть отнесены на счета учета затрат по культурам и видам работ (прямые затраты), списывают непосредственно на соответствующие объекты учета затрат. На данном счете в течение года накапливают затраты по осушению, которые не могут быть прямо отнесены на эти объекты учета, – затраты на оплату труда работников по содержанию системы осушения земель (каналов), гидротехнических сооружений и устройств, отчисления на социальное и медицинское страхование, амортизация и затраты (отчисления) на ремонт этих сооружений и устройств, услуги вспомогательных производств и т. п. Как и по орошению, на этот счет относят только эксплуатационные расходы. Затраты же капитального характера на осушение учитывают на счете капитальных вложений.

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

На аналитическом счете "Содержание полезащитных лесных полос" учитывают эксплуатационные расходы на содержание полезащитных лесных полос: прореживание, очистка, борьба с вредителями и болезнями и т. п. В течение года учтенные на счете затраты за вычетом оприходованных дров и другой используемой побочной продукции лесных полос списывают на аналитические счета культур, находящихся под воздействием полезащитных полос, пропорционально посевным площадям с отнесением на статью "Затраты по содержанию основных средств". Затраты по закладке и выращиванию лесных полос до их приема в эксплуатацию относятся к капитальным вложениям и учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Учет затрат по кормопроизводству

Значительную часть выращиваемых в отрасли растениеводства культур используют на кормовые цели. В соответствии с действующим порядком учета на субсчете 1 "Растениеводство" учитывают не только производство этой продукции, но и переработку ее с доведением до состояния, пригодного к скармливанию скоту. Для этого открывают аналитические счета "Заготов-

ка силоса", "Заготовка сенажа", "Производство травяной муки (резки)". При организации в хозяйстве специальных цехов по промышленному производству комбикормов учет ведут на субсчете 3 "Промышленное производство". Рассмотрим порядок учета по каждому из этих счетов.

По дебету счета "Заготовка силоса" учитывают затраты по силосованию зеленой массы и другой продукции сельскохозяйственных культур, включая следующие работы: очистка и подготовка траншей и других силосных сооружений к приемке силосной массы, укрытие траншей и другие работы. Соответственно на данный счет относят следующие расходы: оплата труда, отчисления на социальное и медицинское страхование и в пенсионный фонд работников, занятых на силосовании; стоимость нефтепродуктов, израсходованных на двигатели силосорезок; стоимость электроэнергии, использованной на нужды силосования; амортизационные отчисления и затраты (отчисления) на ремонт по силосным сооружениям, силосорезкам и другому оборудованию, используемому на силосовании; страховые платежи (при обязательном страховании); услуги вспомогательных производств; прочие основные затраты. На данный счет списывают также стоимость зеленой массы, использованной на силосовании, и других компонентов (ботва, солома, мякина и др.).

По кредиту счета производят оприходование силоса (после истечения установленных сроков на ферментацию) в корреспонденции со счетом 10 "Материалы", субсчет 7 "Корма, семена и посадочный материал", в оценке по плановой себестоимости. В конце года исчисляют фактическую себестоимость силоса и плановую себестоимость доводят до фактической.

При закладке в хозяйстве силоса от разных культур учет затрат и исчисление себестоимости ведут раздельно по каждой культуре (соответственно в этом случае открывают несколько аналитических счетов).

Учет затрат и выхода продукции по счету "Заготовка сенажа" строится аналогично счету по заготовке силоса. По дебету учитывают затраты на производство сенажа: очистка сенажных башен (траншей) и подготовка их к приемке сенажной массы, загрузка, укрытие и герметизация башен (траншей). Соответственно на этот счет относят: оплату труда, отчисления на социальное, медицинское страхование и в пенсионный фонд, количество и стоимость зеленой массы, амортизацию и затраты (отчисления)

на ремонт сенажных сооружений, стоимость услуг вспомогательных производств, прочие основные затраты. По кредиту приходуют готовую продукцию – сенаж по плановой себестоимости с корректированием в конце года до фактической.

На счете "Производство травяной муки (резки)" учитывают затраты на приготовление витаминно-травяной муки (резки), как правило, без организации постоянных промышленных производств. На дебет счета относят следующие затраты: оплату труда рабочих, отчисления на социальное, медицинское страхование и в пенсионный фонд, стоимость зеленой массы и добавляемых компонентов, суммы начисленной амортизации и затрат (отчислений) на ремонт агрегатов для приготовления травяной муки (резки), электроснабжение, стоимость израсходованного твердого топлива и газа на сушку зеленой массы, стоимость мешкотары и других материалов, страховые платежи (при обязательном страховании), прочие основные затраты. По кредиту счета приходуют готовую продукцию по плановой себестоимости с корректированием в конце года до фактической.

При организации постоянного промышленного производства на стационарных установках учет, как правило, ведут на субсчете 3 "Промышленные производства".

Учет затрат по прочим объектам

В растениеводстве по некоторым культурам для повышения точности исчисления себестоимости могут быть выделены дополнительные объекты учета для обособленного отражения прямых затрат, относящихся либо к отдельным видам сопряженной или побочной продукции, либо к отдельным производственным процессам. Приведем примеры такого учета прямых затрат.

Учет расходов на послеуборочную обработку продукции. По данному объекту можно вести учет затрат, относящихся только к основной продукции: по зерновым культурам – к зерну, по подсолнечнику – к маслосеменам, по свекле – к корням и т. д., или только к одному виду сопряженной продукции. Расходы на послеуборочную доработку продукции вызываются следующими работами: сушка и очистка зерна (других видов продукции), сортировка продукции, доведение ее до необходимых товарных кондиций и т. п. Соответственно данные аналитические счета могут быть открыты к каждому объекту учета затрат по культурам: послеуборочная доработка зерна озимой пшеницы, озимой

ржи и т. д. При таком учете в конце года данные этих счетов вместе с затратами, распределенными в соответствии с нормативами на основную продукцию с объектов учета затрат по культурам, используют для исчисления себестоимости основной продукции – зерна, маслосемян, корней свеклы и т. п. Учет затрат в течение года на данных счетах ведут по следующим статьям: оплата труда работников, занятых доработкой продукции, с отчислениями на социальные нужды, стоимость топлива, электроэнергии, сумма амортизации и затрат (отчислений) на ремонт основных средств, стоимость услуг вспомогательных производств, прочие основные затраты. Следует иметь в виду, что применение таких аналитических счетов повышает точность расчетов себестоимости. Однако это целесообразно лишь в том случае, если затраты достаточно значительны.

Аналогично открывают аналитические счета для обособленного учета затрат, относящихся к побочной продукции: заготовка соломы (половы), ботвы, стеблей кукурузы, подсолнечника, капустного листа, хвороста тутовника и др. (по видам).

В отдельных хозяйствах по субсчету "Растениеводство" могут учитывать и другие расходы, например заготовку сена (соломы) на стороне. Для этого открывают отдельный аналитический счет "Заготовка сена (соломы) на стороне", на который записывают все расходы, связанные с заготовкой и доставкой сена или соломы (оплата труда, услуги автотранспорта, погрузочно-разгрузочные работы и т. д.). Исходя из учтенных фактических затрат и количества заготовленного сена (соломы), определяют фактическую себестоимость. Оприходуют заготовленное сено (солому) по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 7 "Корма, семена и посадочный материал" (аналитический счет "Солома покупная"), с кредита счета 20, субсчет 1.

4. Организация первичного, аналитического и синтетического учета в растениеводстве

Первичный учет

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции в отрасли растениеводства основываются на данных соответствующих первичных документов по учету затрат труда, предметов труда, средств труда и выхода продукции.

Документы по учету затрат труда фиксируют произведенные в отрасли растениеводства трудовые затраты на выполнение конкретных работ по возделываемым культурам и начисленную при этом оплату. На механизированных работах применяют учетные листы тракториста-машиниста, на немеханизированных работах – учетные листы труда и выполненных работ (ф. № 131 и 132-АПК). Кроме того, используют специализированные документы – книжку бригадира по учету труда и выполненных работ (ф. № 65), а также для учета отработанного времени – табель учета рабочего времени (ф. № 140-АПК)[1].

Документы по учету затрат предметов труда фиксируют расход различных материальных ценностей: семян, удобрений, ядохимикатов, гербицидов, запасных частей, мелкого инвентаря и др. Расход семян на посев и посадочного материала оформляют актами расхода семян и посадочного материала (ф. № 183-АПК)[2], расход удобрений, ядохимикатов и гербицидов – актами об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов (ф. № 262-АПК), мелкого инвентаря – актами на списание производственного и хозяйственного инвентаря (ф. № 263-АПК) и т. д. Данные первичных документов в конце месяца систематизируют в отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК), после этого делают соответствующие записи о расходе материальных ценностей в лицевых счетах подразделений.

Документы по учету затрат средств труда фиксируют затраты по использованным средствам труда, которые выражаются в начисленной амортизации и отчислениях в ремонтный фонд. К ним относятся различные расчеты по начислению и распределению амортизации и отчислений в ремонтный фонд: ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48-АПК), ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф. № 50-АПК), ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. № 49-АПК), ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам отрасли растениеводства (ф. № 110-АПК).

[1] По классификации Госкомстата – ф. № Т-13.
[2] По классификации Госкомстата – ф. № СП-13.

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение, оприходование продукции отрасли растениеводства: зерновых, технических культур, овощей, кормов и т. д. К ним относятся: по зерновым культурам – реестр отправки зерна и другой продукции с поля (ф. № 161-АПК), путевка на вывоз продукции с поля (ф. № 164-АПК), талоны (ф. № 165 а, б, в-АПК) при талонном способе учета зерна, реестр приемки зерна и другой продукции (ф. № 162-АПК), реестр приемки зерна весовщиком (ф. № 166-АПК), ведомость движения зерна и другой продукции (ф. № 167-АПК), по картофелю, овощным, плодово-ягодным и другим культурам – дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № 168-АПК), дневник поступления продукции закрытого грунта (ф. № 170-АПК), дневник поступления продукции садоводства (ф. № 171-АПК), по кормовым культурам – акт приемки грубых и сочных кормов (ф. № 172-АПК), акты на оприходование пастбищных кормов (формы № 173-АПК, 174-АПК). Порядок ведения и систематизации всех перечисленных документов был рассмотрен в соответствующих главах.

Итак, в отрасли растениеводства применяется большое число самых разнообразных документов как по учету затрат, так и по выходу продукции. Данные каждой группы документов при их обработке систематизируют по определенным признакам в соответствии с характером движения и использования документов. В то же время в отрасли растениеводства данные всех документов обязательно систематизируют по объектам учета затрат – видам работ и культурам (группам культур). Для этой систематизации применяют специально разработанные накопительные ведомости и журналы. В настоящее время применяется унифицированная накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК), в которой производится накопление затрат по большинству отраслей, в том числе по растениеводству.

Записи в накопительной ведомости учета затрат производят на основании первичных документов, сводных документов, отчетов о движении материальных ценностей.

В конце месяца по каждой работе и культуре в накопительной ведомости подсчитывают итоги затрат. Для удобства записей в конце ведомости 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 с начала года. Итоги затрат по культурам за месяц используют для записей в лицевой счет (производственный отчет) подразделения.

Аналитический учет

Обобщающим регистром о затратах и выходе продукции по соответствующему подразделению является лицевой счет (производственный отчет) подразделения. Он состоит из двух разделов: I. Затраты на производство (дебет счета); II. Выход продукции (кредит счета).

В первом разделе лицевого счета (производственного отчета) на каждый объект учета (культура, группа культур или вид незавершенного производства) отведена отдельная графа. В строках указывают затраты по их конкретным видам, сгруппированные согласно установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве, приведенной выше. Виды затрат в статьях выделены в соответствии с корреспонденцией счетов. Так на конкретные виды затрат в лицевом счете (производственном отчете) могут быть выделены следующие корреспондирующие счета: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" – на суммы оплаты труда, включая и оплату труда механизаторов; 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и счет 86 "Резервы предстоящих расходов" – на суммы начисленного резерва на оплату отпусков; счет 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" – на суммы страховых платежей по обязательному страхованию имущества и посевов; счет 10 "Материалы" – на стоимость израсходованных семян, внесенных удобрений, израсходованных нефтепродуктов; счет 02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации основных средств; счет 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет 1 "Ремонтный фонд" – на суммы отчислений в ремонтный фонд и т. д.

В лицевом счете (производственном отчете) отражают необходимые количественные данные, а также суммовые (по каждому объекту учета в графах за месяц и нарастающие итоги с начала года). Отдельные графы в нем предназначены для учета затрат, подлежащих распределению (снегозадержание, вывозка навоза и др.). Их также учитывают по статьям затрат, но по мере

окончания этих работ и установления объектов, к которым они относятся, распределяют на другие объекты учета затрат по принадлежности.

Записи в первом разделе лицевого счета (производственного отчета) делают главным образом на основании накопительных ведомостей учета затрат. По затратам, которые не отражаются в накопительных ведомостях, записи осуществляют на основании соответствующих сводных, а в отдельных случаях и первичных документов. Так суммы начисленной амортизации по основным средствам, использованным в растениеводстве, отражают на основании ведомости расчета амортизации; материальные затраты – на основании надлежащим образом сгруппированных первичных документов, а также отчетов материально ответственных лиц.

Выше отмечалось, что по мере окончания работ в незавершенном производстве после определения размеров посевных площадей под отдельные культуры эти затраты распределяют по культурам. Такие распределенные расходы в лицевом счете (производственном отчете) в соответствующих графах отражают со знаком "минус", поскольку их включают по конкретным культурам. Поэтому при подсчете итогов по лицевому счету (производственному отчету), чтобы одни и те же затраты не были включены дважды, суммы со знаком "минус" исключают по горизонтали и вертикали.

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) отражают выход продукции, т. е. кредит счета. В нем на каждый вид получаемой продукции выделяют отдельные строки для указания количества и стоимости продукции. В графах выхода продукции показывают общее количество и стоимость полученной продукции за месяц и нарастающим итогом с начала года. Данные этого раздела в сводном виде переносятся на лицевую сторону регистра для переноса их в журнал-ордер № 10-АПК.

Лицевые счета (производственные отчеты) составляют в подразделениях хозяйства и в установленные графиком документооборота сроки представляют в бухгалтерию хозяйства. В бухгалтерии лицевые счета (производственные отчеты) подразделений тщательно проверяют на соответствие показанных в них сумм данным первичных документов.

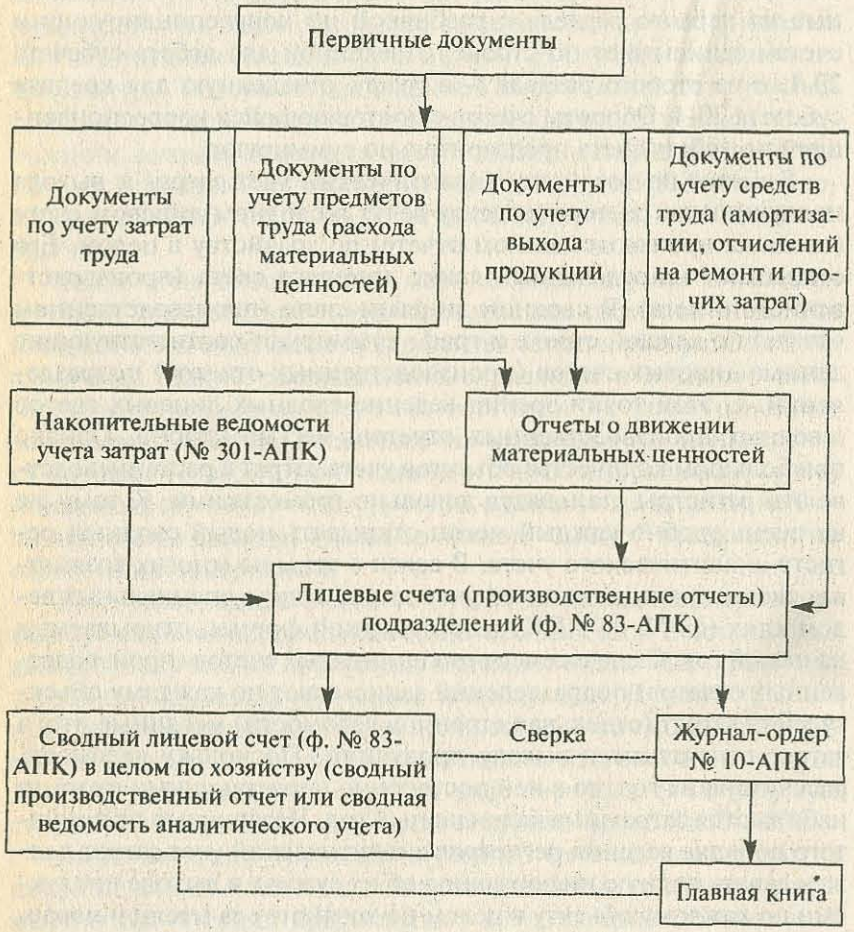
После проверки лицевых счетов (производственных отчетов) и внесения в них сумм отдельных расходов, включаемых

бухгалтерией хозяйства, они являются основанием для записей в регистры журнально-ордерной формы учета. Сводные (итоговые) данные первого и второго разделов лицевого счета (производственного отчета) записывают с разбивкой по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 10-АПК по счету 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство". Итоговые данные из первого раздела с разбивкой по корреспондирующим счетам записывают по строке, отведенной для дебета субсчета 20-1, а из второго раздела – в графу, отведенную для кредита субсчета 20-1. Обороты счетов с повторяющейся корреспонденцией по дебету счета предварительно суммируют.

В целом по хозяйству аналитический учет затрат и выхода продукции по растениеводству ведут в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) по хозяйству в целом. Его открывают на отдельном бланке лицевого счета (производственного отчета). В сводном лицевом счете (производственном отчете) по каждой строке и графе суммируют соответствующие данные лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений. С этой точки зрения ведение сводных лицевых счетов (сводных производственных отчетов) весьма удобно. Однако при большом количестве объектов учета затрат в растениеводстве эти регистры становятся довольно громоздкими. К тому же не очень удобно каждый месяц открывать новый сводный регистр аналитического учета. В связи с этим во многих хозяйствах сводный аналитический учет затрат ведут в специальных ведомостях (ф. № 84-АПК) многографной формы, открываемых на целый год. Сюда ежемесячно из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений записывают по каждому объекту учета затрат (отдельная страница ведомости) месячные итоги затрат по статьям и выходу продукции. Поскольку ведомость рассчитана на год, то в ней постепенно нарастающими итогами набираются затраты на календарный год. Независимо от принятого порядка ведения регистров аналитический учет затрат должен давать полную информацию об их суммах и выходе продукции по каждому объекту в целом по хозяйству за месяц и нарастающих суммах с начала года.

Общий итог затрат и выхода продукции за месяц по аналитическим счетам должен соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту субсчета 20-1, отраженным в журнале-ордере № 10-АПК и Главной книге. Для облегчения контроля в регист-

ре аналитического учета на отдельной странице ежемесячно выводят общие итоги затрат по всем объектам учета растениеводства (в целом и постатейно). Общая схема учета затрат и выхода продукции растениеводства по счету 20, субсчет 1 может быть представлена следующим образом:



Следует отметить, что при большом числе подразделений записи в журнал-ордер № 10-АПК делают не из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений, а на основании сводного лицевого счета (сводного производственного отчета).

Записи по дебету счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", ведут в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

02 "Амортизация основных средств" – на сумму амортизации основных средств в отрасли растениеводства;

10 "Материалы", субсчет 7, – на стоимость израсходованных на посев семян и посадочного материала;

10 "Материалы", субсчет 1, – на стоимость израсходованных удобрений и прочих материалов;

10 "Материалы", субсчет 3, – на стоимость нефтепродуктов на работу тракторов, комбайнов, агрегатов и механизмов;

20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", – на суммы распределенных затрат прошлого года, амортизации, отчислений на ремонт и других распределяемых затрат;

20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", – на суммы затрат пчеловодства, относимых на опыляемые культуры;

23 "Вспомогательные производства" – на суммы услуг вспомогательных производств и машинно-тракторного парка;

25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" – на долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенных на растениеводство;

97 "Расходы будущих периодов" – на суммы расходов будущих периодов, отнесенных на растениеводство, и т. д. по видам затрат.

Записи по кредиту счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", ведут в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

43 "Готовая продукция" и 10 "Материалы" – на стоимость оприходованной продукции, семян и кормов;

20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", – на суммы списываемых затрат прошлого года, амортизации, отчислений на ремонт и других распределяемых затрат;

20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", – на затраты по культурным пастбищам, скормленным скоту на выпас, а также на затраты по медоносным культурам, отнесенные на пчеловодство;

99 "Прибыли и убытки" (76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" – по застрахованным посевам) – на суммы затрат, списанных вследствие стихийных бедствий.

Кроме того, по кредиту счета отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции растениеводства на счета и субсчета 43, 10, 20-1, 20-2, 20-3, 29, 90 в зависимости от направления использования продукции.

Рассматривая корреспонденцию счетов при записях по субсчету "Растениеводство", следует отметить, что в случае гибели посевов от стихийных бедствий затраты, относящиеся к погибшим посевам, списывают на убытки записью:

дебет счета 99 "Прибыли и убытки"

кредит счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

Однако если посевы застрахованы, то эти суммы относят в дебет счета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию". Соответственно суммы страховых возмещений относят на кредит счета 76-1. При частичной гибели посевов сумма затрат, соответствующая недобору продукции, списывается также с кредита счета 20-1 на дебет счета 76-1 (в размерах сумм, возмещаемых страховыми организациями), а страховое возмещение – на кредит счета 76-1 с дебета счета 51 "Расчетные счета".

В хозяйствах, возделывающих озимые зерновые культуры и яровую пшеницу по интенсивной технологии, в учете должны быть необходимые показатели об эффективности этой технологии. Порядок учета затрат по интенсивной технологии установлен следующий.

Если в хозяйстве вся площадь возделывания соответствующей культуры переведена на интенсивную технологию, то учет ведут в обычном порядке. При этом в соответствующих документах, относящихся к затратам по возделыванию данной культуры, делается пометка "Интехнология". Соответственно в накопительной ведомости учета затрат и лицевом счете (производственном отчете) отмечается, что по данному объекту полностью применяется интенсивная технология.

Если в хозяйстве только часть площади данной культуры возделывается по интенсивной технологии, в первичных документах, относящихся к затратам и выходу продукции с площадей по интенсивной технологии, ставится штамп "Интехнология" (или надпись цветным карандашом). На основании этих

документов по соответствующим объектам затрат (озимые зерновые культуры, яровая пшеница) необходимые данные для определения эффективности возделывания культур по интенсивной технологии выделяются из общих показателей в графе "В том числе по интенсивной технологии возделывания". Так, в лицевом счете (производственном отчете) по растениеводству в составе объектов учета затрат по озимым зерновым и яровой пшенице выделяются следующие показатели, относящиеся к возделыванию данных культур по интенсивной технологии: площадь посева, количество внесенных минеральных и органических удобрений, валовой сбор зерна. Эти показатели затем переносят в соответствующую статистическую отчетность для определения эффективности возделывания культур по интенсивной технологии.

5. Особенности учета затрат в отдельных отраслях растениеводства

Отрасль растениеводства включает производство зерновых, технических культур, кормопроизводство, плодоводство, овощеводство, картофелеводство и др. В каждой из этих отраслей может быть организовано семеноводство, производство на орошаемых или осушенных землях, в условиях защищенного грунта и т. п. Все это, естественно, находит отражение в организации бухгалтерского учета.

Особенности учета в семеноводстве

В семеноводстве зерновых культур учет затрат и выхода продукции строится с детализацией по звеньям семеноводства, культурам и репродукциям. При этом затраты учитывают по установленной номенклатуре статей.

Дополнительные затраты в семеноводстве, связанные непосредственно с выращиванием семенного зерна, учитывают обособленно и относят непосредственно на семена по репродукциям. К числу таких затрат относятся: сортовые и видовые прополки, апробация, дополнительные затраты на уборку – очистка комбайнов после уборки других сортов, очистка и калибровка семян, расходы на хранение и другие расходы по семеновод-

ству, которые хозяйство не несет при выращивании товарного зерна на производственных посевах.

Особенности учета в плодоводстве

Учет затрат в плодоводстве в специализированных плодоводческих хозяйствах, а также соответствующих межхозяйственных плодоводческих предприятиях ведут по каждой выращиваемой культуре; в неспециализированных хозяйствах, где данная отрасль имеет подсобное значение, – по группам культур (семечковые, косточковые, ягодники) либо даже в целом по отрасли.

Расходы на уход за плодоносящими плодовыми насаждениями после уборки урожая в состав незавершенного производства не включают. Их относят на себестоимость полученной в отчетном году продукции.

Выращенный в своем хозяйстве посадочный материал (саженцы, сеянцы, усы, отводки и др.), используемый для закладновых насаждений, оценивают по фактической себестоимости. Расходы на реконструкцию плодоносящих насаждений (увеличение количества деревьев на гектар за счет уплотнения старых посадок и выращивания молодых насаждений) относят на счет капиталовложений с одновременным увеличением стоимости основных средств. Затраты, связанные с ликвидацией изреженности многолетних насаждений, погашают за счет отчислений на ремонт насаждений. При получении продукции с молодых насаждений до сдачи их в эксплуатацию собранные плоды и ягоды приходуют с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", т. е. относят их на уменьшение затрат по выращиванию соответствующих многолетних насаждений.

Особенности учета по кормовым культурам

Учет затрат по кормовым культурам в специализированных и неспециализированных хозяйствах ведут по-разному: в неспециализированных хозяйствах – по группам культур: однолетние травы, многолетние травы, бахчи кормовые и т. п.; в специализированных, а также на межхозяйственных предприятиях по выращиванию кормовых культур – по основным кормовым культурам. Например, по группе сеяных многолетних трав – люцерна, клевер, костер безостый, тимофеевка луговая и др. По

группе сеяных однолетних трав – вико-овсяная смесь, суданка, сорго и др.

В семеноводческих хозяйствах учет затрат и исчисление себестоимости семян кормовых культур ведут по отдельным культурам и их биологическим сортам.

Важное значение имеет правильный учет затрат и выхода продукции по сенокосам и естественным пастбищам. Все затраты по этим объектам в аналитическом учете должны быть строго разграничены по естественным и культурным угодьям. Затраты на создание и коренное улучшение культурных сенокосов и пастбищ (перепашка дернины, дискование, посев трав и др.) учитывают в составе незавершенного производства и относят на счета объектов затрат по культурным пастбищам и сенокосам путем распределения согласно годам использования в соответствии с пастбищеоборотом. Что касается текущих расходов на содержание сенокосов и пастбищ (подкормка, подкос несъедобных остатков на пастбищах, затраты по сенокошению на лугах, эксплуатационные расходы по орошению и водоснабжению и др.), то их полностью относят на объекты затрат текущего года по сенокосам и пастбищам. Сюда же относят в соответствующей доле по распределению общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Затраты на поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ также относят полностью на объекты затрат текущего года.

Важно обеспечить правильный учет выхода продукции сенокосов и пастбищ. Урожайность полевых и луговых трав культурных пастбищ, использованных на выпас, определяют укосным способом (путем выборочного скашивания трав на специальных площадках с учетом остатков травостоя после каждого периода стравливания).

Особенности учета в овощеводстве защищенного грунта

Учет затрат в овощеводстве защищенного грунта в специализированных хозяйствах ведут по видам сооружений (теплицы зимние, теплицы весенние под стеклом и пленкой, малогабаритные пленочные укрытия, утепленный грунт, гидропоника), а в них – по каждой культуре отдельно, в неспециализированных хозяйствах – по видам сооружений в целом.

В связи со спецификой производства в овощеводстве защищенного грунта в составе статей затрат "Работы и услуги" от-

дельно выделяют тепло- и водоснабжение, куда списывают потребленную на содержание соответствующих сооружений теплоэнергию и воду.

В неспециализированных хозяйствах при объединенном учете по сооружениям разграничение затрат на культуры производят только при расчете себестоимости в конце года путем распределения пропорционально выручке от реализации каждого вида продукции.

В специализированных хозяйствах все затраты, которые можно отнести непосредственно на открытые счета культур, списывают на них прямым путем: оплата труда, стоимость рассады, семян, удобрений, почвенных питательных смесей и др. Что касается затрат, которые не могут быть отнесены прямым путем на счета культур [амортизация и затраты (отчисления) на ремонт основных средств, электроснабжение, теплоснабжение, водоснабжение и др.], то их распределяют на счета объектов затрат по культурам пропорционально выручке от реализации продукции. При одновременном выращивании в теплицах основных культур и растений-уплотнителей затраты между ними также распределяют пропорционально выручке от реализации.

Учет затрат по переборке, сортировке и сушке продукции

Почти в каждой отрасли растениеводства производятся затраты по доведению полученной продукции до необходимых кондиций и стандартов. Это затраты на переборку, сортировку, подработку, очистку и сушку продукции. Их относят непосредственно на дебет соответствующих аналитических счетов, открытых по растениеводству. В итоге за счет этих затрат возрастет себестоимость производимой продукции. Полученные при переборке неиспользуемые отходы (земля, гниль, мертвый сор, усушка и др.) списывают методом "красное сторно" только по количеству по кредиту субсчета 20-1 и дебету счетов, на которые продукция была оприходована (43, 10).

В случае, если это касается переборки и сортировки продукции производства прошлого года, по которой уже была исчислена себестоимость, то осуществляемые при этом затраты относят непосредственно на увеличение стоимости остатков соответствующих видов продукции.

6. Исчисление себестоимости продукции растениеводства

Общие положения

Текущий учет затрат в растениеводстве завершается в конце года исчислением фактической себестоимости продукции, которая определяется исключительно на основании проверенных данных текущего бухгалтерского учета (в начале года на основании плановых данных рассчитывается плановая себестоимость; на 1 октября на основании предварительных данных учета определяется провизорная, т. е. ожидаемая, себестоимость).

Продукция растениеводства подразделяется на основную, побочную и сопряженную. К основной относится продукция, для получения которой организовано производство (зерно, картофель, овощи и т. п.). К побочной относится такая продукция, которая получается в силу биологических особенностей и производственных условий одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (например, солома, полова и мякина зерновых культур, солома от обмолота многолетних и однолетних трав на семена и т. п.). Два и более основных продукта, являющиеся результатом одного и того же производственного процесса, называют сопряженными (например, соломка и семена льна в льноводстве и т. п.).

Распределение затрат

При исчислении себестоимости продукции растениеводства затраты распределяют на основную (сопряженную), а также побочную продукцию, используемую в хозяйстве. Распределение затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией может осуществляться по-разному. На практике применяют несколько способов распределения затрат:

а) исключение из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по установленным ценам (т. е. в твердой оценке);

б) использование специальных коэффициентов. При этом способе один вид сопряженной продукции принимается за условную единицу, а остальные виды продукции приравниваются к нему на основе установленных коэффициентов. Таким образом, все виды продукции пересчитывают в условную продук-

цию, определяют долю в ней каждого вида продукции, согласно которой затем распределяется общая сумма затрат на каждый вид продукции;

в) распределение общей суммы затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции в оценке по реализационным ценам;

г) распределение затрат между отдельными видами продукции пропорционально количественному значению одного из признаков, общих для нескольких видов получаемой продукции (например, пропорционально количеству содержащегося в них полноценного зерна, содержанию питательных веществ и т. д.);

д) прямое отнесение на конкретные виды продукции прямых затрат и распределение согласно установленной базе (по уборочной площади, коэффициентам и т. п.) общих расходов, которые невозможно сразу отнести на отдельные объекты исчисления себестоимости;

е) оценка затрат на отдельные виды получаемой продукции экспертным путем и выражение их в определенных относительных показателях;

ж) распределение затрат по установленным нормативам.

Себестоимость продукции растениеводства в соответствии с установленным в настоящее время порядком исчисляется следующим образом:

зерно, хлопок-сырец, семена подсолнечника – франко-поле (ток или другое место первичной подработки);

солома, сено – франко-пункт хранения;

сахарная свекла, картофель, бахчевые овощи, маточники сахарной свеклы, корнеплоды – франко-поле (место хранения);

льносоломка, льнотреста – франко-пункт хранения, переработки (в хозяйстве);

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

парниково-тепличные овощи – франко-пункт приемки в хозяйстве или франко-пункт хранения;

плоды, ягоды, виноград; табачный, махорочный, чайный лист, продукция лекарственных, эфиромасличных культур, цветоводства, овощи закрытого грунта – франко-пункт приемки (хранения);

зеленая масса на корм – франко-место потребления;

зеленая масса на силос, сенаж – франко-место силосования, сенажирования (башня, траншея);

зеленая масса на травяную муку, брикеты, гранулы – франко-место приготовления травяной муки, брикетов, гранул.

Следовательно, по каждому виду продукции растениеводства установлен предел затрат, которые включаются в производственную себестоимость.

Предварительная работа

Исчисление себестоимости – важный и ответственный этап в учетной работе. Поэтому ей предшествует подготовительная работа, связанная с уточнением отраженных на счетах данных. Эта работа состоит в следующем:

тщательно проверяют разграничение затрат по годам и правильность отнесения на аналитические счета затрат прошлых лет;

проверяют правильность списания затрат по погибшим посевам;

уточняют все количественные показатели, отраженные по счету 20, субсчет 1 "Растениеводство".

Особенно тщательно следует проверить количество оприходованного урожая, в том числе основной и побочной продукции, и правильность отражения в учете операций по очистке и сушке зерна.

Себестоимость единицы продукции по культурам одного вида продукции (без побочной) определяют делением общей суммы затрат по данной культуре (группе культур), учтенной по дебету соответствующего аналитического счета, на валовой выход продукции (количество), отраженный по кредиту счета. В данном случае объект учета затрат будет совпадать с объектом исчисления себестоимости. Однако таких случаев по субсчету 20-1 сравнительно немного.

Поэтому предварительно определяют затраты, приходящиеся на побочную продукцию (солому (полову), ботву, стебли кукурузы и хлопчатника и т. п.) путем отнесения на них затрат, связанных с расходами на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по заготовке этой продукции. Затем оставшиеся затраты относят на себестоимость основной продукции по основным отраслям растениеводства.

Объектами исчисления себестоимости продукции зерновых культур является основная продукция[1] – зерно – и побочная – солома (по группе зерновых, кроме кукурузы). Отнесение затрат на солому производится исходя из затрат в хозяйстве на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по заготовке соломы. Используемые зерноотходы с примесью зерна при расчете переводят в полноценное зерно исходя из данных лабораторного анализа по определению процента содержания зерна в отходах.

Примерная схема себестоимости в этом случае следующая. Исходя из расходов, приходящихся на работы по уборке и заготовке соломы, затраты относят на побочную продукцию. Затем общую сумму затрат (за вычетом стоимости побочной продукции) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально доле содержания в продукции полноценного зерна и зерноотходов. Себестоимость 1 ц продукции определяется делением затрат на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после ее очистки и сушки.

Пример. Хозяйство получило с убранных площадей озимой пшеницы 40 тыс. ц зерна в массе после доработки и 5000 ц используемых зерноотходов. По данным лабораторного анализа, содержание полноценного зерна в зерноотходах составляет 40 %. Общие затраты на возделывание озимой пшеницы составили 2400 тыс. руб. Получено соломы 20 тыс. ц. Затраты на солому в хозяйстве, исходя из расходов на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по ее заготовке, составили 240 000 руб., или 120 руб. на 1 ц.

Сначала из общей суммы затрат исключают сумму затрат, относящуюся на солому, – 240 000 руб. Оставшиеся затраты – 2160 тыс. руб. (2400 000 – 240 000) относят на зерно и зерноотходы.

Себестоимость 1 ц полноценного зерна и зерновых отходов исчисляют таким образом. Зерноотходы пересчитывают в полноценное зерно: (5000 · 40) : 100 = 2000. Общее количество зерна с учетом зерноотходов составляет 42 000 ц (40 000 + 2000). Соответственно себестоимость 1 ц полноценного зерна 51 р. 40 к. (2 160 000 : 42 000), себестоимость 1 ц зерноотходов 20 р. 60 к. (51, 40 · 2000 : 5000), или, что то же самое (51,40 · 40 : 100).

[1] Себестоимость основной продукции определяется по количеству произведенного зерна в массе после доработки, т. е. за вычетом усушки и массы неиспользуемых отходов.

Для семеноводческих посевов исчисление себестоимости семенного зерна осуществляют по репродукциям семян: суперэлита, элита, 1-я репродукция, остальные репродукции. Общие затраты для всех репродукций относят на себестоимость соответствующих кондиций в порядке, принятом для продовольственного (фуражного) зерна. К этим затратам присоединяют дополнительные затраты, непосредственно связанные с получением семенного зерна соответствующих репродукций (если они отражаются в учете обособленно). Полученную таким путем по каждой кондиции зерна общую сумму затрат относят на количество полученного зерна данной репродукции. При отсутствии раздельного учета затрат согласно репродукциям все затраты в семеноводстве распределяют пропорционально стоимости зерна соответствующих репродукций по ценам реализации.

Если на конец года часть зерновых культур оказалась необмолоченной, то распределение затрат на обмолоченное и необмолоченное зерно выполняют в следующем порядке. Предварительно из общей суммы затрат исключают расходы по обмолоту и вывозу продукции с поля. Оставшиеся затраты распределяют между обмолоченными и необмолоченными площадями пропорционально количеству гектаров. При определении себестоимости продукции текущего года к общим затратам по данной культуре прибавляют затраты по обмолоту и вывозу продукции с поля. Затраты по необмолоченным площадям переходят в качестве незавершенного производства на следующий год. Соответственно в следующем году для получения фактической себестоимости к стоимости необмолоченных культур, перешедших с прошлого года, прибавляют затраты по обмолоту, очистке и транспортировке продукции.

По кукурузе объектами исчисления себестоимости являются зерно (в переводе на сухое) и стебли (сухие). Початки полной спелости на сухое зерно пересчитывают по фактическому выходу зерна из початков, установленному хлебоприемным предприятием путем обмолота среднесуточных проб с учетом установленной базисной влажности зерна в початках в размере 22 %. Выход сухого зерна из початков кукурузы, оставшейся в хозяйстве на кормовые цели, определяют по среднему проценту вы-

хода зерна базисной влажности початков кукурузы, проданной государству. Этот процент устанавливается по данным реестров накладных на принятое зерно.

Себестоимость 1 ц зерна кукурузы определяют делением затрат на производство, за исключением затрат на уборку и стоимости стеблей, на выход продукции зерна в зачетной массе. Зачетную массу находят путем пересчета початков на сухое зерно с учетом базисной влажности (22 %) : если влажность выше базисной, то за каждый процент превышения влажности масса зерна снижается на 1 %, и наоборот, если влажность зерна ниже базисной, в таких же размерах делается корректирование в сторону увеличения массы зерна. Полученная масса и принимается при исчислении себестоимости зерна кукурузы в качестве зачетной.

Исчисление себестоимости технических культур

По сахарной свекле объектами исчисления себестоимости является основная продукция – корни свеклы – и побочная – ботва. Себестоимость 1 ц корней рассчитывают делением общей суммы отнесенных на них затрат, включая расходы на доочистку корней, на количество центнеров оприходованных корней в физической массе. При определении себестоимости сахарной свеклы с учетом качества (сахаристости) сумму затрат относят на условный выход сахара (в центнерах), который определяют путем умножения зачетной массы корней на фактическую их сахаристость в процентах, установленную при приемке свеклы свеклоприемными пунктами.

Затраты на 1 ц ботвы сахарной свеклы определяют путем деления фактических затрат, отнесенных на ботву, на количество оприходованной продукции. Затраты на ботву складываются из расходов по уборке ботвы (при раздельном способе уборки) и ее транспортировки к месту складирования или переработки. Затраты на семена сахарной свеклы включают стоимость высадков семенников, расходы на возделывание и уборку семян. Себестоимость 1 ц семян исчисляют делением общей суммы затрат на количество полученных семян.

В льноводстве объектами расчета себестоимости являются виды сопряженной продукции: семена и соломка, а также треста и льноволокно. Общие затраты на выращивание и уборку льна-долгунца учитывают на одном счете и распределяют меж-

ду видами сопряженной продукции льноводства (семенами и соломкой) пропорционально их стоимости в оценке по реализационным ценам.

В льноводстве отдельно исчисляют себестоимость продукции первичной обработки – льнотресты и льноволокна. Затраты по переработке соломки в тресту учитывают на отдельном аналитическом счете (в составе субсчета 20-3) и относят на себестоимость тресты. В себестоимость ее также включают стоимость соломки. Аналогичным образом на субсчете 20-3 отдельно выделяют затраты по переработке льнотресты в волокно. Соответственно себестоимость льноволокна в качестве составной части включает стоимость перерабатываемой тресты.

Себестоимость продукции других прядильных культур (конопля среднерусская, конопля южная, кенаф, джут, канатник и др.) рассчитывают аналогично продукции льна-долгунца.

Себестоимость табачного и махорочного сырца определяется исходя из общей суммы производственных затрат и зачетной массы сырья. При этом затраты на отдельные виды продукции распределяют пропорционально стоимости каждого вида по реализационным ценам.

Себестоимость в семеноводстве 1 ц табачного, махорочного сырья, семян определяют исходя из соответствующей суммы производственных затрат на конкретную продукцию и зачетной массы сырья, семян.

Себестоимость 1 ц отдельных видов продукции лекарственных культур полевого возделывания находят делением общей суммы затрат, отнесенных на данный вид продукции пропорционально стоимости по ценам реализации, на ее общую массу.

Себестоимость продукции травянистых однолетних и двулетних эфирномасличных культур (кориандр, анис, тмин, ажгон, фенхель и др.) исчисляют путем распределения всех затрат (при их объединенном учете на одном счете) пропорционально стоимости каждого вида продукции по ценам реализации. При этом затраты на их выращивание и уборку в полной спелости относятся на себестоимость семян. При использовании аниса и фенхеля в стадии молочно-восковой спелости все затраты включают в себестоимость эфирномасличного сырья.

По травянистым многолетним эфирномасличным культурам (мята перечная, герань эфирномасличная, шалфей мускатный и др.) затраты на посадку распределяются между культура-

ми пропорционально количеству продукции, получаемой ежегодно. В специализированных хозяйствах по производству эфирномасличных культур, как правило, затраты по производству учитывают раздельно по каждой культуре. В этом случае при определении себестоимости учтенные затраты по каждой культуре относят на полученную продукцию данной культуры.

По масличным культурам (подсолнечник, лен-кудряш, горчица, клещевина, соя, арахис, кунжут, рапс озимый и др.) себестоимость 1 ц семян определяют в порядке, установленном для продукции зерновых культур, т. е. из общих затрат исключают стоимость побочной продукции в оценке, складывающейся из затрат на уборку, транспортировку и складирование, а оставшуюся сумму затрат относят на полученную массу семян.

Исчисление себестоимости в овощеводстве и картофелеводстве

В специализированных овощеводческих хозяйствах учет затрат и исчисление себестоимости продукции производят раздельно по каждой культуре или группам родственных культур, в неспециализированных хозяйствах – по основным овощным культурам или в целом по всей отрасли.

Себестоимость 1 ц продукции овощных культур (1000 шт. рассады) определяют делением суммы затрат (включая затраты по содержанию семей пчел на опыление за вычетом стоимости меда по ценам реализации, отнесенные на данную культуру пропорционально выручке от реализации) на массу полученной продукции. Нестандартную и побочную продукцию, используемую на корм скоту, оценивают по средней себестоимости кормовых корнеплодов.

В овощеводстве могут быть общие затраты, относящиеся к нескольким культурам (внесение удобрений, обработка почвы гербицидами и т. д.). Их распределяют между отдельными культурами пропорционально занимаемой удобренной или обработанной площади.

Себестоимость картофеля может быть рассчитана в целом либо раздельно по ранним и поздним сортам. В последнем случае затраты по этим сортам учитывают раздельно. Себестоимость определяют делением учтенных затрат за вычетом стоимости ботвы на массу клубней после сортировки с распределением затрат на стандартную и нестандартную продукцию (в хозяйствах со значительным производством товарного картофеля) пропорционально ее стоимости по реализационным ценам. В обычных хозяйствах определяют среднюю себестоимость всей продукции без подразделения на стандартную и нестандартную.

Учет затрат и исчисление себестоимости семян овощных и бахчевых культур производят по группам семенников (однолетние, двухлетние первого года, двухлетние второго года) с выделением основных культур в соответствии с каждой группой. При исчислении себестоимости семян стоимость побочной продукции (кормовых отходов) исключают и затраты относят на массу основной продукции после ее доработки.

В овощеводстве защищенного грунта объектами исчисления себестоимости является продукция, получаемая в разных видах сооружений. Соответственно по видам сооружений разграничивают и учет затрат. Себестоимость определяют по каждому виду получаемой продукции. В обычных условиях себестоимость овощей защищенного грунта исчисляют один раз в конце года. При этом из общей суммы затрат обособляют затраты на семена и посадочный материал, которые относят непосредственно на соответствующие культуры. Все остальные затраты по выращиванию в течение года в защищенном грунте нескольких видов продукции распределяют на отдельные объекты исчисления себестоимости пропорционально выручке от реализации каждого вида продукции.

Исчисление себестоимости в плодоводстве

Объектами исчисления себестоимости являются плоды (стандартные и нестандартные) и побочная продукция (черенки, усы, отводки, отпрыски, чубуки и др.). В специализированных плодоводческих хозяйствах затраты учитывают по культурам. На каждый объект относят затраты с соответствующих аналитических счетов. При этом исключают стоимость побочной продукции садоводства: черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по цене их реализации. Себестоимость 1 ц плодов определяют путем деления оставшейся суммы затрат на массу полученной продукции каждого вида плодов.

В неспециализированных хозяйствах, занимающихся садоводством, затраты учитывают в целом по отрасли или по группам культур: семечковые, косточковые, ягодники, а себестои-

мость определяют по видам продукции. Поэтому возникает необходимость распределения затрат по конкретным видам продукции пропорционально плановым затратам на каждую культуру в расчете на 1 га плодоносящей площади. При значительных отклонениях фактической урожайности от планируемой затраты распределяют пропорционально стоимости каждого вида полученной продукции в ценах реализации.

В питомниках объектом исчисления себестоимости является выращенный посадочный материал (сеянцы, саженцы и др.), который реализуют или используют в хозяйстве. При определении его себестоимости по отдельным группам культур (саженцы семечковые, саженцы косточковые и т. д.) или по культурам общую сумму затрат на каждый участок распределяют пропорционально количеству выкопанной продукции для реализации и оставшейся в грунте для доращивания. Исходя из суммы затрат, приходящейся на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в "прикопке", устанавливают себестоимость 1000 шт. посадочного материала. Затраты, относящиеся на сеянцы, окулянты, однолетние и двухлетние саженцы, оставшиеся в грунте на доращивание, переходят на следующий год как незавершенное производство.

Исчисление себестоимости в чаеводстве

Объектом исчисления себестоимости является основная продукция – сортовой чайный лист. При этом часть затрат относят на побочную продукцию: грубый чайный лист, формовочный материал для кофеина, семена. Стоимость побочной продукции оценивают исходя из установленных коэффициентов. Сумму затрат на выращивание за вычетом стоимости побочной продукции относят на себестоимость сортового чайного листа.

Исчисление себестоимости по кормовым культурам

Объектами исчисления себестоимости являются соответствующие виды продукции (корма), получаемые с полей, засеянных кормовыми культурами, а также от природных кормовых угодий (сенокосов и пастбищ) – сено, зеленая масса, зеленая масса на выпас и т. д., а также продукция их переработки – силос сенаж, травяная резка, травяная мука, кормовые брикеты и т. п. Если сеяные травы (однолетние и многолетние) или природные кормовые угодья используют для получения одного вида продукции, то себестоимость ее определяют делением суммы затрат, учтенных по данному объекту учета, на количество полученной продукции.

Однако, как правило, сеяные и естественные угодья используют для получения нескольких видов продукции. В этом случае затраты между различными видами продукции распределяют по установленным коэффициентам: однолетние травы – сено 1 ц – 1,0, семена 1 ц – 9,0, солома 1 ц – 0,1, зеленая масса 1 ц – 0,25; многолетние травы – сено 1 ц – 1,0, семена 1 ц – 75,0, солома 1 ц – 0,1, зеленая масса 1 ц – 0,3. Затраты, связанные с посевом многолетних трав, распределяют по годам использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте и включают в затраты по их выращиванию по статьям затрат. При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты по незавершенному производству делят между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции с 1 га (в ц к. ед.). Если в год посева урожай подпокровной культуры не получен, все затраты относятся на покровную культуру. На продукцию беспокровных и подпокровных трав данного года относят затраты по уходу и уборке и затраты по посеву, исходя из срока использования трав.

При использовании улучшенных сенокосов, культурных пастбищ и других естественных угодий для получения нескольких видов продукции затраты на производство каждой культуры складываются из общих затрат, учтенных на соответствующем аналитическом счете, распределяемых по культурам пропорционально сбору продукции с 1 га в кормовых единицах.

Значительная часть продукции кормовых культур используется на производство силоса, сенажа, кормовых брикетов, витаминно-травяной муки. Объектами исчисления себестоимости в кормопроизводстве являются производимые конечные продукты. Массу готового силоса и сенажа устанавливают за вычетом угара. Массу сенажа и силоса определяют не ранее 15 и не позднее 30 дней после закладки.

Силос от каждого вида зеленой массы учитывают отдельно. Себестоимость готового силоса определяется суммой затрат на производство зеленой массы франко-траншея (башня) и расходов на силосование (очистка траншей, загрузка и трамбовка си-

лосной массы, погрузка и транспортировка соломы, укрытие траншей пленкой и соломой и т. п.). Сюда же включают стоимость компонентов, используемых при силосовании, и прочие расходы [амортизация и затраты (отчисления) на ремонт силосных сооружений].

Себестоимость готового сенажа определяется суммой фактических затрат на производство и заготовку сенажной массы франко-траншея (башня) и расходов по сенажированию: очистка и укладка пленки, погрузка, траспортировка и укрытие траншей соломой, прочие расходы [амортизация и отчисления (затраты) на ремонт силосных сооружений для сенажирования и т. п.].

Себестоимость витаминно-травяной муки складывается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, и расходов на приготовление, затаривание и транспортировку травяной муки на склад.

7. Учет затрат и выхода продукции растениеводства при компьютерной форме учета

При автоматизации учета затрат на производство по всем счетам затрат обычно организуется одно АРМ бухгалтера учета затрат на производство. Особенностью организации учета затрат на производство является то, что данный участок учета широко использует информацию от других АРМов (по учету материальных ценностей, денежных средств, расчетных операций и др.), так как расход соответствующих средств отражается на дебете счетов учета затрат на производство, а поступление продукции – по кредиту. Поэтому очень важна рациональная увязка данных других АРМов бухгалтерии с АРМом на этом участке учета. Кроме того, АРМ бухгалтера по учету производства должно быть тесно связано с АРМами в подразделениях, поскольку сводный учет затрат на производство целиком базируется на данных учета затрат в подразделениях.

В информационную систему АРМа по учету затрат на производство входят следующие информационные массивы: массив бухгалтерских записей по счетам учета затрат на производство, массив оборотов в разрезе корреспондирующих счетов с начала года, массив нормативно-справочных данных по счетам учета

затрат на производство, вспомогательные массивы заготовок форм первичных документов (документограмм); справочные массивы классификаторов технико-экономической информации, другие массивы. Справочные массивы классификаторов включают следующие данные, которые согласно ключевым реквизитам автоматически извлекаются и используются при обработке информации: коды структурных подразделений, корреспондирующих счетов, статей затрат, элементов затрат, отклонений от норм (при нормативном методе учета) и др.

При получении данных от подразделений бухгалтер считывает (воспроизводит) на дисплей необходимую форму и с клавиатуры вводит в нее полученную оперативную информацию (документ, ведомость, реестр и т. д.) и ключевые реквизиты, по которым система автоматически извлекает из соответствующего массива и заполняет нужную в данном случае нормативно-справочную информацию, а также производит нужные вычисления. Все это при необходимости воспроизводится на дисплее. Одновременно полученная запись поступает в массив выходных форм в принятой в них систематизации данных.

Выходная информация при необходимости может воспроизводиться на дисплее (любыми извлечениями) и распечатываться в виде машинограмм системного бухгалтерского учета.

Система аналитического учета строится с применением обычных аналитических счетов, накапливающих информацию по каждому объекту учета затрат в растениеводстве, а также с использованием системы независимых аналитических разрезов, при этом субконто выделяются по таким номенклатурам: подразделения, виды производимой продукции, статьи затрат. Это позволяет систематизировать информацию по учету затрат в растениеводстве по всем номенклатурам, предусмотренным действующей системой учета.

ГЛАВА VI

Учет затрат, выхода продукции животноводства и исчисление ее себестоимости

1. Методологические основы и задачи бухгалтерского учета в животноводстве

Общие положения

Животноводство в зависимости от видов выращиваемых животных имеет ряд самостоятельных отраслей: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство, птицеводство 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.

В животноводстве, как и в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные конкретные материальные расходы (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т. д.), затраченный труд, амортизацию основных средств и т. п. Бухгалтерский учет в животноводстве должен, следовательно, обеспечить строгое разделение затрат по их видам. По видам производств и расходов затраты в животноводстве систематизируются так же, как и затраты в растениеводстве. Однако это не означает полного совпадения в учете по другим признакам. В целом построение учета затрат в животноводстве имеет ряд отличий, что определяется особенностями отрасли.

Особенности животноводства

Кругооборот средств в животноводстве имеет существенные отличия и особенности по сравнению с кругооборотом средств

в растениеводстве. Вложения средств в производство в отрасли животноводства так же, как и выход продукции, отличаются значительно большей равномерностью. Вложения средств и их высвобождение из оборота не разграничиваются строго по времени, как это происходит в растениеводстве, так как технологический процесс производства в отрасли животноводства характеризуется значительно большей равномерностью и однородностью операций. Все эти особенности, естественно, не могут не отражаться на организации учета затрат.

Поскольку в животноводстве, как правило, не существует длительных разрывов в сроках вложений средств и выхода продукции, считается, что все затраты данного календарного года относятся к производству продукции этого года (на практике совпадение не всегда имеет место). Следовательно, в бухгалтерском учете нет необходимости разграничивать затраты животноводства по смежным годам, как это принято в растениеводстве. Все расходы в животноводстве отражаются на счетах по учету затрат под продукцию текущего года.

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

Наконец, в животноводстве производственный процесс, как правило, сконцентрирован, например, производство продукции молочного животноводства – на фермах крупного рогатого скота, свиноводства – на свинофермах и т. д. Следовательно, в бухгалтерском учете нет надобности в разграничении затрат по отдельным производственным подразделениям (за исключением случаев, когда один вид животных содержится на нескольких фермах).

Итак, в животноводстве отпадает разграничение затрат по ряду существенных признаков. Разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных должно обеспечиваться по основным видам производств и группам животных, по ос-

новным видам затрат. При рассредоточенности производства затраты разграничивают по подразделениям хозяйства.

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

В отрасли животноводства не возникает вопроса об использовании различных методов учета затрат. Все необходимые данные получают при обычном построении аналитического учета и форм учетных регистров.

Задачи учета

Основными задачами 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;

своевременное, точное и полное отражение выхода продукции, получаемой от животноводства;

точное отражение затрат по подразделениям хозяйства;

экономически обоснованное определение себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции.

2. Объекты и статьи учета затрат в животноводстве

Затраты и выход продукции отрасли животноводства учитывают на операционном калькуляционном счете 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции.

В качестве объектов учета затрат по данному субсчету выделяют отдельные виды и группы животных в пределах отраслей: крупный рогатый скот (молочное и мясное скотоводство), свиноводство, овцеводство, птицеводство и т. д.

Номенклатура объектов учета по счету 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", следующая.

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

Следует иметь в виду, что согласно порядку, введенному с 1989 г., первотелки переводятся во взрослое стадо лишь после оценки их фактической продуктивности в течение срока не более 3 мес. после отела. Затраты на их содержание в этот период относят на учетную группу скота в зависимости от принятой в хозяйстве технологии содержания животных.

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

Овцеводство. Учет ведут по направлениям овцеводства: тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное, каракульское и смушковое. В пределах каждой отрасли выделяют две группы: основное стадо овец и овцы на выращивании и откорме. Аналогичный порядок учета затрат в козоводстве.

Птицеводство. Взрослое стадо, молодняк на выращивании, инкубация яиц. В специализированных хозяйствах объекты учета затрат устанавливают в соответствии с существующей технологией. Например, в птицеводстве яичного направления: взрослые куры родительского стада, взрослые куры промышленного стада, молодняк кур (от 1 до 180 дней), откорм мясных цыплят (бройлеры). По прочим видам птицы (утки, гуси, индейки, це-

сарки, перепелки) учет ведут по двум группам: взрослое стадо и молодняк всех возрастов.

Коневодство, ослы, мулы. Основное стадо, молодняк на выращивании. Отдельно учитывают выращивание молодняка рабочего скота. Аналогично учитывают выращивание ослов, мулов, пони.

Оленеводство и верблюдоводство. При раздельном содержании животных учет затрат ведут по двум группам: 1) основное стадо, 2) молодняк всех возрастов и откорм взрослых животных. При совместном содержании всех групп животных (в северном оленеводстве, на отгонных пастбищах и др.) затраты учитывают объединенно по всем группам животных.

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

Рыбоводство, пчеловодство, шелководство, искусственное осеменение животных и птицы. Рыбоводство: в целом по отрасли, в специализированных хозяйствах раздельно по нагульным и питомным прудам. Пчеловодство – по направлениям (разведенческое, медовое, медово-опылительное, опылительное). Шелководство – в целом по отрасли. Искусственное осеменение: племенные производители, получение спермы по видам животных.

В животноводстве в отличие от растениеводства нет такого разнообразия объектов учета затрат. В основном аналитические счета объектов затрат открывают по видам или половозрастным группам животных. Однако в отдельных случаях возникает необходимость открывать дополнительные аналитические счета по другому принципу. Так, для более точного исчисления себестоимости продукции можно открывать дополнительные счета для обособленного учета прямых затрат по отдельным видам сопряженной продукции. Например, в каракульском овцеводстве можно открывать дополнительные аналитические счета: затраты по стрижке овец и затраты по получению каракульских шкурок. На первый относят затраты по содержанию стригального пункта, оплате труда стригалей, маркировке, классировке и транспортировке шерсти; на второй – затраты по убою ягнят, первичной обработке, консервации и транспортировке шкурок.

В результате создается возможность более точно определять себестоимость шерсти и каракульских шкурок. Аналогичный порядок применяется и в других отраслях животноводства, где возможно отнесение некоторых затрат прямым путем.

На отдельных аналитических счетах в животноводстве учитывают расходы по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты с этих счетов списывают и распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов на счета объектов затрат по содержанию животных.

Статьи учета затрат

Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", ведут по следующей номенклатуре статей затрат:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Средства защиты животных";
3. "Корма";
4. "Содержание основных средств", в том числе а) нефтепродукты, б) амортизация (износ) основных средств, в) ремонт основных средств;
5. "Работы и услуги";
6. "Организация производства и управление";
7. "Потери от падежа животных";
8. "Прочие затраты".

В первой статье учитывают основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании данного вида или группы животных: доярок, скотников, бригадиров, подсменных рабочих, телятниц, свинарей, чабанов, птичниц и др. Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, за классность, надбавки за обслуживание скота на отгонных пастбищах, за обслуживание бруцеллезного скота, доплаты за совмещение профессий. В тех случаях, когда работники обслуживают несколько учетных групп скота одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально количеству голов обслуживаемого скота либо числу затраченных кормо-дней по каждой учетной группе.

По этой же статье учитывают суммы отчислений на социальное страхование, включая отчисления в пенсионный фонд и медицинское страхование.

В статье "Средства защиты животных" отражают расход на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т. п., так и расходы по их введению).

По статье "Корма" учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данного вида (группы) животных. Учет кормов ведут объединенный, поскольку израсходованные корма каждого наименования учитывают в отдельном регистре – журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). На эту статью относят также расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях) путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Расход кормов по данной статье отражают в их балансовой оценке: перешедших с прошлого года – по фактической себестоимости; произведенных в текущем году – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; покупных – по ценам приобретения, включая расходы за доставку в хозяйство. Расходы по доставке кормов из мест их постоянного хранения в хозяйстве на фермы для скармливания скоту на данную статью не относят. Их списывают на счета объектов учета затрат в соответствии с видами (группами) животных на соответствующие статьи по принадлежности: на работы и услуги – перевозки автомобильным транспортом (через счет 23 , субсчет 4), транспортные работы тракторов (счет 23, субсчет 3), на статью "Оплата труда" – расходы на оплату труда грузчиков.

Статья "Содержание основных средств" выделена для учета нефтепродуктов, амортизационных отчислений, затрат (отчислений) на ремонт и других затрат по содержанию основных средств, используемых в данной отрасли животноводства (здания, доильные установки и другие основные средства). Отнесение соответствующих затрат на данный вид или группу животных производится по возможности прямым путем. При невозможности прямого отнесения применяют их распределение в соответствии с действующими инструктивными указаниями. Так, амортизацию и отчисления на ремонт по животноводческим зданиям, обслуживающим две или более группы скота, распределяют пропорционально площади, занимаемой каждой группой скота.

Статья "Работы и услуги" предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств целесообразно выделять: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической).

На эту же статью относят стоимость работ, выполненных предприятиями по техническому обслуживанию животноводства, станциями по искусственному осеменению животных и др.

В статье "Организация производства и управление" отражают расходы на организацию и управление производством в отрасли животноводства в доле, приходящейся на данный объект учета затрат при распределении общепроизводственных и общехозяйственных затрат. При этом фермские расходы относят на объекты учета затрат только соответствующих ферм.

На статью "Потери от падежа животных" относят потери от гибели молодняка животных, животных на откорме, птицы, зверей, кроликов (кроме потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий).

Статья "Прочие затраты" выделена для учета различных мелких расходов и расходов разового характера. Практически сюда относится широкий круг затрат, не вошедших в предыдущие статьи, в том числе:

затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанных с ветеринарно-санитарными мероприятиями;

стоимость подстилки для животных;

расход спецодежды и обуви, выдаваемых дояркам, свинаркам и другим работникам, занятым уходом за скотом и птицей. Расход спецодежды, выдаваемой ветработникам, сторожам и другому обслуживающему персоналу, на эту статью не относят, а включают в общепроизводственные (фермские) расходы;

расходы по искусственному осеменению животных: содержание пунктов осеменения животных, стоимость спермы, расходы на оплату техника-осеменатора, другие собственные за-

траты (оплата услуг станций по искусственному осеменению животных отражается по статье "Работы и услуги");

затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных, списываемые в установленном порядке со счета 97 "Расходы будущих периодов";

затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию животноводческих комплексов, птицефабрик и других объектов большой мощности (эти затраты также списывают со счета 97).

Прочие затраты, как правило, относят на соответствующую учетную группу скота прямым путем.

Учитывая специфику отдельных отраслей животноводства, выделяют и дополнительные статьи. Такими статьями могут быть: по инкубации яиц в птицеводстве – "Стоимость яиц, заложенных на инкубацию"; в рыбоводстве – "Стоимость мальков, запущенных в водоемы"; в шелководстве – "Стоимость грены"; в овцеводстве – "Затраты стригального пункта"; в оленеводстве – "Затраты на срезку и консервацию пантов". По многим из этих статей (являющихся комплексными) затраты предварительно учитывают на отдельных аналитических счетах, как об этом было сказано выше, и в установленные сроки относят по указанным статьям на объекты учета затрат по принадлежности.

В качестве отдельных укрупненных элементов затрат в животноводстве, как и в других отраслях, выделяются: материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие расходы.

В отдельных отраслях животноводства (птицеводство, рыбоводство, пчеловодство, верблюдоводство) может оставаться на конец года незавершенное производство. Например, в птицеводстве на следующий год переходят затраты по инкубации яиц, если они были заложены в инкубатор в декабре и до конца года цыплята не выведены (по куриным яйцам при закладке после 10 декабря). В пчеловодстве к незавершенному производству относится стоимость меда, оставленного в ульях на зимний период в качестве корма; в рыбоводстве – переходящие на следующий год затраты по выращиванию сеголетков; в верблюдоводстве – затраты по содержанию жеребых маток первого года жеребости.

3. Организация первичного, аналитического и синтетического учета в животноводстве

Первичный учет

В первичном учете используется большое количество разнообразных документов, на основании которых производятся все последующие записи. Можно выделить следующие группы документов: по учету затрат труда, предметов труда (в том числе по расходу кормов и прочих материальных ценностей), по использованию средств труда, по учету выхода продукции, прироста живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 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 фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу. На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют оплату труда животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценками.

Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в табеле учета рабочего времени (ф. № 140-АПК).

Основным видом расходов предметов труда в животноводстве является расход кормов, первичный учет которых на фермах ведут в ведомостях учета расхода кормов (ф. № 175-АПК). Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход. Сводный учет расхода кормов на ферме ведут в журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по каждому их виду в физической массе, в переводе на кормовые единицы и при необходимости по содержанию переваримого протеина.

Расход прочих материальных ценностей в животноводстве (биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств и

т. п.) оформляют в установленном порядке лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами.

Затраты средств труда в животноводстве фиксируют в первую очередь в документах по начислению амортизации и отчислений в ремонтный фонд. Формы документов используются те же, что и при начислении амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам в растениеводстве.

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

К первой группе документов относятся: журнал учета надоя молока (ф. № 176-АПК) – для оприходования молока, акт настрига и приема шерсти (ф. № 181-АПК) – для оприходования шерсти, дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. №168-АПК)[1] – для оприходования яиц. В специализированных хозяйствах используются и другие формы документов. Ко второй группе документов относятся: акт на оприходование приплода животных (ф. № 211-АПК), накопительный акт на оприходование приплода зверей (ф. № 228-АПК), ведомость взвешивания животных (ф. № 216-АПК) и расчет определения привеса (ф. № 217-АПК) на оприходование прироста живой массы, а также ряд дополнительных форм в специализированных хозяйствах (акт на выход и сортировку суточного молодняка птицы и др.).

Накапливание затрат и регистры учета

Регистром, в котором обобщают данные первичных документов о затратах и выходе продукции в животноводстве по подразделениям, является лицевой счет (производственный отчет) подразделения по животноводству. Его составляют по итогам данных за месяц из соответствующих первичных и сводных документов.

[1] По классификации Госкомстата – формы № СП-21, СП-24, СП-14 соответственно.

Лицевой счет (производственный отчет) по животноводству состоит из двух разделов: I. Затраты на производство продукции животноводства (дебет субсчета 20-2); II. Выход продукции (кредит счета).

В первом разделе лицевого счета регистрируют все необходимые учетные данные по дебету субсчета 20-2. На каждый объект учета (виды и учетные группы животных) отводятся необходимые графы. В них предусматривается запись технико-экономических показателей по соответствующим объектам учета: среднее поголовье, затраты труда в человеко-часах, количество кормо-дней, расход кормов в центнерах и в кормовых единицах и соответствующие суммарные данные согласно статьям затрат по дебету счета с отнесением их по корреспондирующим кредитуемым счетам, в том числе: счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", счет 96 "Резервы предстоящих расходов", счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" – на суммы основной и дополнительной оплаты труда с отчислениями; счет 10 "Материалы" – на стоимость израсходованных на содержание животных кормов, медикаментов, топлива и нефтепродуктов. Этим обеспечиваются учет по установленной номенклатуре статей аналитического учета и группировка затрат по корреспондирующим счетам. Как правило, в лицевом счете (производственном отчете) для каждой статьи затрат отводится отдельная строка, но с подразделением по видам затрат при разной корреспонденции счетов. В случае, если вид и статья затрат совпадают, имея единую корреспонденцию, то они отражаются по одной строке.

В отличие от лицевого счета (производственного отчета) по растениеводству, где основным источником для заполнения являются накопительные ведомости учета затрат, при заполнении данного лицевого счета (производственного отчета) привлекается большое количество первичных и сводных документов. Для заполнения данных о количестве кормо-дней, расходе кормов и подстилки используют журналы учета расхода кормов (ф. № 303-АПК). Данные о затратах труда и оплате труда проставляют на основании расчетов начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК) и т. д. Суммы начисленной амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в животноводстве, и отнесенные на конкретные объекты учета подтверждаются ведомостью амортизации и отчислений в ремонтный фонд.

Суммы расходов по материальным ценностям в лицевом счете (производственном отчете) должны подтверждаться соответствующими данными отчетов о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) по кормам, биопрепаратам и лечебным материалам, другим материалам. В качестве отдельных объектов учета затрат (в соответствующих графах лицевого счета) отражают распределяемые расходы животноводства (расходы по приготовлению кормов на кормокухнях и др.). Ежемесячно итоги этих затрат распределяют по объектам учета животноводства и отражают в лицевом счете в соответствующих статьях отдельной строкой. Например, расходы по приготовлению кормов – отдельной строкой по статье "Корма".

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) "Выход продукции" отражают выход основной и побочной продукции отрасли животноводства, относимой с кредита счета 20, субсчет 2 "Животноводство", в дебет корреспондирующих счетов 43, 11 и др. с указанием количества и суммы.

Данные о выходе продукции животноводства в лицевом счете (производственном отчете) отражают на основании следующих документов: молоко – журнала учета надоя молока (ф. № 176-АПК), ведомостей движения молока (ф. № 178-АПК), шерсть – актов настрига и приема шерсти (ф. № 181-АПК), яйца – дневников поступления сельскохозяйственной продукции (ф. № 168-АПК), прирост живой массы животных – ведомостей взвешивания животных (ф. № 216-АПК), приплод – актов на оприходование приплода (формы № 211, 228, 224-АПК).

Показатели выхода продукции, указанные в данном разделе лицевого счета (производственного отчета), должны соответствовать данным, отраженным в следующих сводных формах о движении продукции и животных: в отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК), о движении скота и птицы на фермах (ф. № 223-АПК), книгах учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК), в ведомости учета движения молока (ф. № 178-АПК).

Подразделения хозяйства ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляют лицевые счета (производственные отчеты) по животноводству в центральную бухгалтерию, там после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры.

Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом. Поэтому лицевой счет (производственный отчет) является регистром аналитического учета по счету 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство". При наличии одноименного скота в разных подразделениях для составления сводного лицевого счета (сводного производственного отчета) данные соответствующих лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений суммируют; при содержании тех или иных животных только в одном подразделении данные его лицевого счета (производственного отчета) просто переносят в соответствующую графу сводного лицевого счета (сводного производственного отчета) по хозяйству в целом.

Одновременно с записями в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в журнал-ордер № 10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу. Возможна запись в журнал-ордер и из сводного лицевого счета (сводного производственного отчета), если подразделений в хозяйстве много.

Данные о затратах по животноводству в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) должны соответствовать суммам затрат по счету 20, субсчет 2 в Главной книге и в журнале-ордере № 10-АПК.

Корреспонденция счетов

Записи по дебету счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", ведут в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

02 "Амортизация основных средств" – на сумму начисленной амортизации по основным средствам отрасли животноводства;

10 "Материалы" – на стоимость израсходованных кормов, медикаментов, биопрепаратов, подстилки, прочих материалов;

20 "Основное производство", субсчета 1 "Растениеводство" и 3 "Промышленное производство" – на суммы калькуляцион-

ных разниц по продукции, использованной в животноводстве (корма, продукция переработки и др.), а также затраты по культурным пастбищам, скормленным скоту на выпас, и медоносным культурам, отнесенным на пчеловодство;

23 "Вспомогательные производства" – на стоимость услуг вспомогательных производств и машинно-тракторного парка;

25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" – на суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенные на животноводство;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" – на суммы услуг прочих производств и хозяйств для животноводства;

97 "Расходы будущих периодов" – на суммы расходов будущих периодов, отнесенные на животноводство;

94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" – на балансовую стоимость павшего молодняка и животных на откорме, относимую на затраты животноводства, и т. д.

Записи по кредиту счета 20 "Основное производство", субсчет 2 "Животноводство", ведут в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

43 "Готовая продукция", 10 "Материалы", 11 "Животные на выращивании и откорме" – на стоимость оприходованной основной и побочной продукции, прироста живой массы;

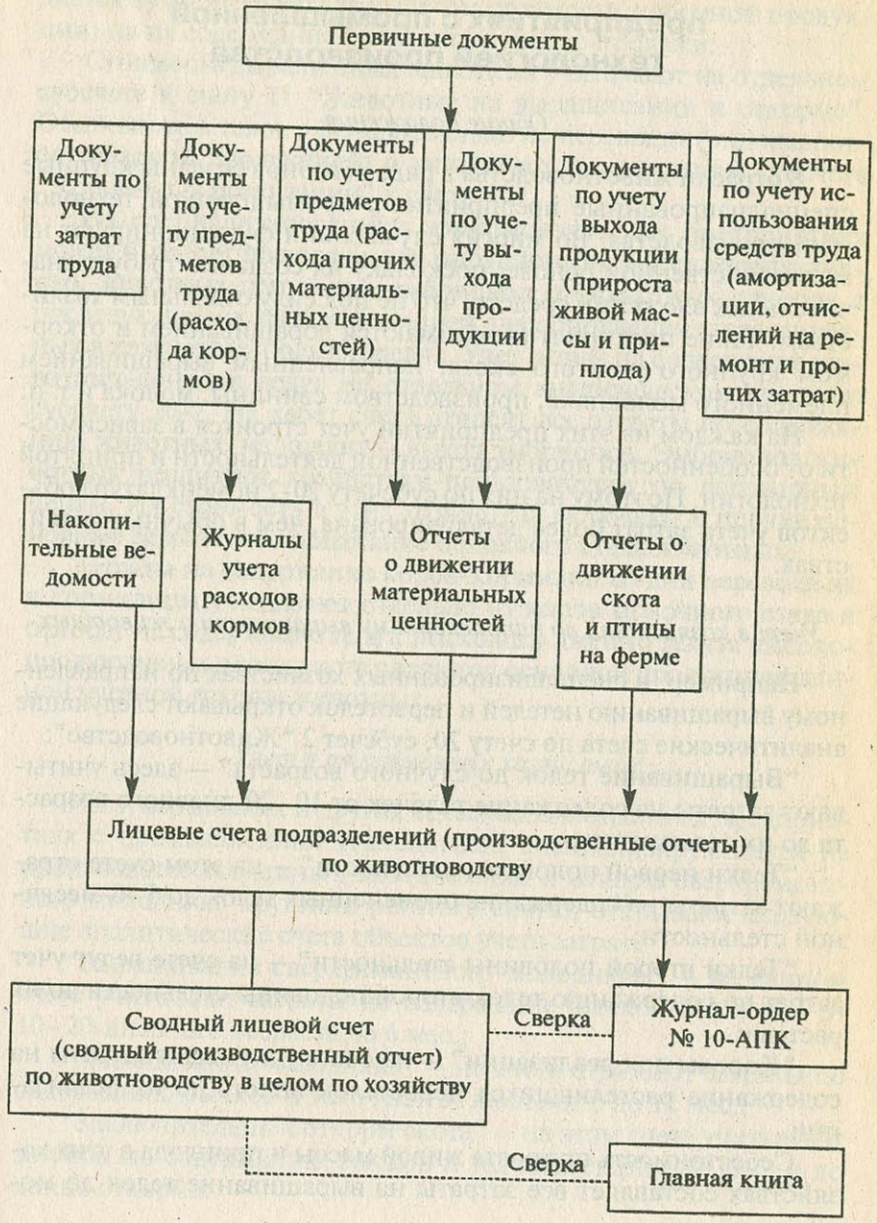
20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство", – на стоимость навоза при содержании животных путем выпаса, относимого на содержание культурных пастбищ; затраты пчеловодства, относимые на опыляемые культуры.

Кроме того, по кредиту субсчета 20-2 отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции животноводства на счета 43, 11, 20-3, 29, 90 в зависимости от направления использования продукции.

При рассмотрении корреспонденции счетов по счету 20, субсчет 2 "Животноводство", следует иметь в виду, что на этот счет относится падеж животных, учитываемый на счете 11 (кроме падежа по вине материально ответственных лиц и вследствие стихийных бедствий).

Падеж животных на выращивании и откорме списывают по кредиту счета 11 на дебет счета 94, а затем с кредита счета 94 на дебет субсчета 20-2. В итоге по субсчету 20-2 происходит увеличение суммы затрат, т. е. себестоимость выращиваемого и откармливаемого поголовья соответственно возрастает.

Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства может быть представлена в следующем виде:



4. Особенности учета затрат на специализированных животноводческих предприятиях с промышленной технологией производства

Общие положения

В отрасли животноводства в ряде регионов созданы крупные специализированные предприятия с промышленной технологией производства. Во многих случаях они функционируют на межхозяйственной основе, поскольку их создание требует значительных вложений средств, что не под силу отдельным хозяйствам. Такие предприятия занимаются доращиванием и откормом крупного рогатого скота, направленным выращиванием племенного молодняка, производством свинины, молока и т. п.

На каждом из этих предприятий учет строится в зависимости от особенностей производственной деятельности и принятой технологии. Поэтому на них по субсчету 20-2 номенклатура объектов учета затрат более детализирована, чем в обычных хозяйствах.

Учет в хозяйствах по направленному выращиванию животных

Например, в специализированных хозяйствах по направленному выращиванию нетелей и первотелок открывают следующие аналитические счета по счету 20, субсчет 2 "Животноводство":

"Выращивание телок до случного возраста" – здесь учитывают затраты на содержание телочек от 10–20-дневного возраста до их осеменения;

"Телки первой половины стельности" – на этом счете отражают затраты на содержание осемененных телок до 5–6-месячной стельности;

"Телки второй половины стельности" – на счете ведут учет затрат по содержанию телок второй половины стельности до их растела;

"Коровы для реализации" – на счете учитывают затраты на содержание растелившихся первотелок вплоть до их реализации.

Себестоимость прироста живой массы и приплода в этих хозяйствах составляет все затраты на выращивание телок до момента их отела за вычетом стоимости побочной продукции. Себестоимость молока, получаемого от коров-первотелок, определяется суммой затрат (за вычетом стоимости побочной продукции) на их содержание с момента отела до продажи.

Стоимость выращенных животных учитывают на отдельном субсчете к счету 11 "Животные на выращивании и откорме". Отелившихся телок в основное стадо не переводят (они являются товарной продукцией) и учитывают на отдельном субсчете "Коровы для реализации" к счету 11.

На специализированных животноводческих предприятиях может быть организовано для выращивания высокопродуктивных животных получение эмбрионов от животных-доноров с последующей их трансплантацией для обновления стада животных в хозяйствах-пользователях. Учет затрат на содержание животных-доноров ведут на отдельном аналитическом счете по субсчету 20-2. На дебет счета относят все затраты по содержанию животных, на кредит – выход эмбрионов. Эмбрионов животных реализуют хозяйствам-пользователям по договорным ценам. Их стоимость в этих хозяйствах включают в прочие основные затраты на содержание основного стада животных.

Затраты на содержание коров-кормилиц со дня перевода их в кормилицы учитывают отдельно от коров молочного стада и относят на содержание телят, поскольку именно телята высокопродуктивных пород скота являются основной продукцией данной учетной группы животных.

Учет в откормочных хозяйствах

На откормочных и других сельскохозяйственных предприятиях с промышленной технологией, специализирующихся на производстве говядины (выращивание и откорм сверхремонтного молодняка крупного рогатого скота), открывают следующие аналитические счета объектов учета затрат:

"Выращивание сверхремонтного молодняка" – на данном счете учитывают затраты на содержание бычков и телочек от 10–20-дневного возраста до 6 мес.;

"Доращивание молодняка" – на счете отражают затраты по содержанию бычков и телочек в возрасте от 6 до 12 мес.;

"Заключительный откорм скота" – на этом счете учитывают затраты по содержанию бычков и телочек старше 12 мес. и до конца откорма.

При необходимости на комплексах по производству говядины учет затрат по откорму скота ведут по однородным партиям животных, поставленных на откорм по возрастным группам, воловням и т. д. Во всех случаях получаемая информация должна обеспечивать данными об эффективности производства продукции по основным технологическим группам содержания животных.

Учет в свинокомплексах

Значительное распространение в последние годы получили комплексы по производству свинины, в которых организуется высокоинтенсивное выращивание свиней на основе применения промышленной технологии. Аналитический учет затрат по счету 20, субсчет 2 "Животноводство", на этих предприятиях ведут по следующим учетным группам: основное стадо, поросята отъемыши, свиньи на откорме и ремонтный молодняк. В зависимости от особенностей технологии производства могут выделяться и другие учетные группы.

В связи с особенностями промышленной технологии на комплексах по производству свинины в состав статьи затрат "Работы и услуги" добавляют специальные расходы: воздухоснабжение и пароснабжение. В составе затрат по воздухоснабжению учитывают расходы, связанные с применением пневматического способа подачи кормов в свинарники; в составе затрат по пароснабжению – расходы, связанные с использованием для технологических целей и отопления свинарников пара, производимого в котельной. Указанные затраты первоначально учитывают на соответствующих аналитических счетах "Воздухоснабжение" и "Пароснабжение" счета 23 "Вспомогательные производства" по субсчетам 5 и 9, а затем ежемесячно списывают комплексными статьями на дебет счета 20, субсчет 2 "Животноводство".

В свиноводческих комплексах имеются некоторые особенности и в организации первичного учета. В частности, применяются специализированные документы: учетный лист движения животных и расхода кормов (ф. № 215-АПК), учетный лист убоя и падежа животных (ф. № 221-АПК), накопительная ведомость учета движения животных (ф. № 34б), накопительная ведомость учета убоя и падежа животных (ф. № 34в).

Учетный лист движения животных и расхода кормов применяют для отражения за день всех происходящих операций по движению животных и кормов на участке (бригаде). Его составляет начальник участка (бригадир) и в конце дня передает в бухгалтерию. В бухгалтерии комплекса на основании данных учетных листов ведут накопительную ведомость учета движения животных, в которой ежедневно фиксируют данные о движении животных по участку (бригаде): остаток на начало дня, поступление, выбытие (по направлениям), остаток на конец дня. В конце месяца на основании данных накопительной ведомости составляют отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № 223-АПК), который служит основанием для записей в регистры учета.

Учетный лист убоя и падежа животных ведут на санитарной бойне для отражения операций по забою и падежу скота. Все операции за день фиксируют в одном документе. Ветеринарный врач обязательно дает заключение о причинах падежа.

Учетные листы убоя и падежа животных подписывают работники, принявшие животных с участков, и работники, принявшие продукцию от убоя на склад, а также ветеринарные работники. Затем их рассматривает и утверждает начальник комплекса и передает в бухгалтерию для отражения в учете.

В бухгалтерии комплекса данные учетных листов ежедневно записывают в накопительную ведомость учета убоя и падежа животных. В ней за каждый день фиксируют следующие данные: поступило павших животных (голов) с участков, снято шкур (штук) с павших животных, забито (количество голов и масса), выход продукции по видам. В конце месяца накопительную ведомость таксируют и по ее данным составляют отчет по санитарной бойне, который служит основанием для записей в соответствующие регистры бухгалтерского учета.

Учет на птицефабриках

В птицеводческих хозяйствах на промышленной основе (птицефабриках и т. п.) также ведут специализированные формы первичного и сводного учета. Для оприходования суточного молодняка птицы и его сортировки применяют акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (ф. № 224-АПК). В нем на каждую партию заложенных яиц отражают количество полученных суточных птенцов с подразделением поголовья на здо-

ровых и слабых, а также ликвидированных птенцов, негодных для выращивания; в конце документа указывают процент выхода птенцов от заложенных яиц. Акт подписывают начальник цеха, зоотехник, операторы.

На основании актов на вывод и сортировку суточного молодняка птицы, а также других документов по движению молодняка птицы и закладке яиц в инкубатор в конце месяца в инкубационном цехе составляют отчет о процессах инкубации, в котором отражают сводные данные по цеху о закладке яиц, выводе и передаче молодняка птицы. Отчет о процессах инкубации служит основанием для записи операций по инкубации и выводу молодняка птицы в регистры бухгалтерского учета.

Для учета наличия и движения поголовья птицы в цехах применяют карточки учета движения молодняка птицы (ф. № 225-АПК) и карточки учета движения взрослой птицы (ф. № 226-АПК). Карточки открывают на каждую бригаду или птичницу. Ежедневно на основании первичных документов (накладные, акты и др.) в карточках делают записи о поступлении и выбытии поголовья птицы. В конце месяца на основании итоговых данных карточек составляют отчет о движении скота и птицы (ф. № 223-АПК), который является основанием для соответствующих записей в учетных регистрах по движению поголовья птицы.

Затраты на птицеводство в специализированных птицеводческих хозяйствах ведут на счете 20, субсчет 2 "Животноводство", по номенклатуре объектов учета затрат в птицеводстве в соответствии с технологией производства. Некоторые особенности имеются в номенклатуре статей затрат. По учетной группе инкубации птицы добавляют статью "Стоимость яиц, заложенных на инкубацию". Кроме того, на птицефабриках, как и на всех животноводческих предприятиях с промышленной технологией, могут быть добавлены в статье затрат "Работы и услуги" расходы, отражающие особенности промышленной технологии производства: пароснабжение, воздухоснабжение и т. п.

Учет в овцеводческих комплексах

В специализированных овцеводческих хозяйствах с промышленной технологией производства учет затрат ведут по технологическим группам выращивания и откорма животных в соответствии с промышленной технологией производства.

5. Особенности учета в прочих отраслях животноводства

Животноводство включает в себя большое число отраслей. Выше была рассмотрена организация учета в специализированных хозяйствах отраслей скотоводства, свиноводства, птицеводства. Рассмотрим особенности учета в других отраслях животноводства.

Учет в коневодстве

Затраты учитывают по-разному в зависимости от его направления: племенное, табунное, молочное.

В племенном коневодстве затраты учитывают раздельно по основному стаду (матки с жеребятами до отбивки, жеребцы-пробники) и молодняку по годам рождения. По первой учетной группе на кредите отражают полученный приплод и сперму, молоко и другую продукцию, по остальным группам – прирост живой массы выращенного молодняка, другую продукцию.

В тех случаях, когда на племенных конных заводах или на племенных фермах хозяйств имеется поголовье нескольких направлений коневодства (рысистое, верховое, тяжеловозное), учет затрат ведут по каждому направлению отдельно. Аналогичный порядок применяют при разведении в хозяйстве нескольких пород племенных лошадей.

В табунном и молочном коневодстве выделяют две учетные группы животных: основное стадо и молодняк всех возрастов, лошади на откорме и нагуле. Поскольку молодняк текущего года после отбивки и молодняк прошлых лет рождения, а также лошади на откорме и нагуле в этих хозяйствах находятся, как правило, вместе, то и затраты на их содержание отражают по одной учетной группе. В первой учетной группе по кредиту учитывают приплод и молоко, во второй группе – прирост. В тех случаях, когда при табунном содержании лошадей их не доят, по первой группе учитывают в качестве основной продукции только приплод.

Если в племенном и табунном коневодстве лошадей используют для работы в хозяйстве, то эти услуги рассматривают как выход побочной продукции в животноводстве. В таком случае выполненные работы списывают по кредиту субсчета 20-2 в оценке одного рабочего дня лошади.

В коневодстве в качестве отдельной учетной группы выделяют молодняк рабочего скота. Полученный от рабочего скота молодняк приходуют с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" на дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме". Затем все затраты на его содержание учитывают на дебете субсчета 20-2 по указанному аналитическому счету, на кредите отражают полученный прирост молодняка. При переводе молодняка во взрослое поголовье (при достижении трехлетнего возраста) затраты вновь учитывают на счете 23.

Учет в верблюдоводстве

Затраты учитывают в зависимости от назначения поголовья. По рабочим верблюдам затраты учитывают на счете 23, субсчет 7. В племенном верблюдоводстве по субсчету 20-2 выделяют учетные группы животных: основное стадо (верблюдоматки, верблюжата до отбивки, верблюды-производители) и молодняк рождения прошлых лет. По первой учетной группе исчисляют себестоимость приплода (делового), по второй – прирост и живую массу выращенного поголовья. Себестоимость одной головы приплода определяют исходя из стоимости 120 кормо-дней содержания верблюдицы. При определении себестоимости приплода на момент отъема к затратам по незавершенному производству на начало года прибавляют затраты текущего года по содержанию основного стада и вычитают стоимость работы взрослых верблюдов, полученного молока, шерсти, навоза, прочей продукции и незавершенного производства, переходящего на следующий год. Период жеребости у верблюдиц длится 13 мес. Практически приплод от верблюдоматок получают один раз в два года. Поэтому затраты на содержание жеребых верблюдиц, от которых не получены в данному году верблюжата, а также неслученных маток и самцов-производителей составляют стоимость незавершенного производства на конец отчетного года.

Учет в оленеводстве

Затраты учитывают, как правило, по двум учетным группам: основное стадо, выращивание молодняка и откорм взрослых оленей (при совместном содержании – по одной группе).

В северном оленеводстве в случае, если животные содержатся на отгонных пастбищах общими стадами, не представляется

возможным учитывать затраты по производственным группам, поэтому их фиксируют на одном общем аналитическом счете "Северное оленеводство". В конце года при исчислении себестоимости эти затраты распределяют по отдельным группам животных пропорционально количеству кормо-дней содержания в учетной группе. Затем по каждой учетной группе определяют себестоимость продукции (приплод, прирост, выращенное поголовье).

В пантовом оленеводстве принятая технология содержания позволяет вести раздельный учет затрат по двум технологическим группам: взрослое поголовье, молодняк. В этом случае затраты по каждой учетной группе относят на соответствующие виды продукции (приплод, прирост, выращенные животные, панты консервированные) с распределением в первой группе между приплодом и пантами по установленному соотношению. Если по условиям содержания выделить отдельные технологические группы не представляется возможным, то все затраты учитывают на одном аналитическом счете. В конце года для исчисления себестоимости затраты распределяют по отдельным учетным группам животных пропорционально среднегодовому поголовью и установленному соотношению затрат между сопряженными видами продукции: одной головы приплода пятнистых оленей и маралов и полученными сырыми пантами.

Учет в звероводстве

Затраты и выход продукции учитывают раздельно по каждому виду зверей: норка, серебристо-черная лисица, песец, соболь, нутрия, бобер. При раздельном содержании основного стада зверей и молодняка (соболь, бобер, нутрия) для соответствующих видов зверей выделяют по две учетные группы. По статье "Корма" в лицевом счете (либо в журнале учета расхода кормов) выделяют специфические виды кормов для зверей: мясо морского зверя, конина, мясо прочих животных, мясные субпродукты II категории и кровь, жир животных и т. п.

На отдельном аналитическом счете в составе субсчета 20-2 учитывают затраты на содержание кормоцеха для зверей. Ежемесячно расходы на содержание кормоцеха списывают на аналитические счета затрат в зависимости от видов зверей пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов.

По кредиту аналитических счетов звероводства учитывают приплод от взрослых зверей, количество полученных шкурок, прирост молодняка, получение побочной продукции: пуха, шерсти-линьки и т. д.

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

Для определения стоимости выбывшего молодняка зверей (падеж и т. п.) на любую дату месяца к стоимости на начало месяца прибавляют затраты на содержание молодняка зверей в текущем месяце, рассчитанные исходя из плановой себестоимости одного кормо-дня и количества кормо-дней их содержания.

Учет в пчеловодстве

Затраты учитывают по-разному в зависимости от направления отрасли. В пчеловодстве опылительного направления все затраты (за вычетом оприходованной продукции по ценам возможной реализации) относят на опыляемые пчелами культуры в дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство". В пчеловодстве разведенческого, медового, а также медово-опылительного направления затраты относят на полученную продукцию: мед, воск, новые семьи пчел, матки плодные, маточное молочко, прополис и др.

В валовой выход меда включают как выкачанный мед, так и оставленный в ульях для зимовки пчел. Мед, оставленный в ульях, сначала приходуют по дебету счета 10 (аналитический счет "Мед в ульях") и кредиту субсчета 20-2 как выход продукции от пчеловодства, а затем списывают на затраты пчеловодства по дебету субсчета 20-2 и кредиту счета 10. В итоге стоимость меда, оставленного в ульях для зимовки пчел, учитывают по субсчету 20-2 на конец года как незавершенное производство.

Стоимость ульев, занятых пчелосемьями, учитывают на аналитическом счете "Пчелы" синтетического счета 11 "Животные на выращивании и откорме". По этим ульям ежегодно начисляют амортизацию в размере 8% их балансовой стоимости и включают в затраты производства. Ульи, находящиеся в запасе, числятся на счете 01 "Основные средства". При полной гибели пчелосемей и списании их со счета 11 стоимость ульев приходуют со счета 11 вновь на счет 01 "Основные средства". Стоимость погибших пчелосемей относят с кредита счета 11 на дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и затем с кредита счета 94 на дебет субсчета 20-2 (аналитический счет "Пчеловодство") по статье "Потери от падежа пчел". При гибели пчелосемей от стихийных бедствий их стоимость с кредита счета 11 относят на дебет счета 99 "Прибыли и убытки".

Если для нужд пчеловодства в хозяйстве специально сеяли медоносные культуры, то затраты по ним учитывают в общем порядке на счете 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство". После оприходования продукции от этих культур (зеленый корм, сено, солома, семена и др.) по ценам, принятым в производственно-финансовом плане, оставшуюся сумму затрат относят на пчеловодство (дебет субсчета 20-2 "Животноводство", кредит субсчета 20-1 "Растениеводство").

Таким образом, особенность учета в пчеловодстве состоит в том, что часть затрат этой отрасли списывают на растениеводство (на опыляемые культуры), в то же время часть затрат растениеводства (по медоносным культурам) может быть списана на пчеловодство.

Учет затрат в рыбоводстве

Затраты учитываются в зависимости от организации отрасли. Прудовые хозяйства бывают полносистемные, в которых осуществляется весь производственный цикл рыбоводства – от выведения мальков до получения товарной рыбы, и неполносистемные, в которых приобретенную в питомниках молодь выращивают до товарных кондиций. Полносистемные хозяйства имеют целую систему водоемов: маточные, где содержатся взрослые самцы и самки; нерестовые, где происходит метание икры и вывод мальков; выростные, где их содержат; зимовальные, где зимуют сеголетки, и нагульные, где выращивают молодняк в течение второго лета. В неполносистемном рыбоводстве, как правило, имеются лишь нагульные пруды.

В полносистемном рыбоводстве затраты учитывают на отдельных аналитических счетах в зависимости от технологичес-

ких циклов раздельно по производителям, сеголеткам, годовикам и нагульной рыбе или укрупненно на двух аналитических счетах: "Выращивание сеголеток" и "Выращивание товарной рыбы (включая годовиков)"; в неполносистемном – на одном аналитическом счете без подразделения на технологические группы.

Особенность учета в рыбоводстве заключается в том, что на конец года по субсчету 20-2 остается незавершенное производство, к которому относится стоимость сеголеток в зимовальных прудах, переходящая на следующий год. В неполносистемном рыбоводстве, где не выделяются отдельно нагульные и зимовальные пруды, в качестве незавершенного производства остаются затраты на содержание нагульных прудов после отлова из них товарной рыбы и списания ее себестоимости.

В номенклатуру статей затрат в рыбоводстве включают дополнительную статью "Стоимость мальков, запущенных в водоем".

6. Исчисление себестоимости продукции животноводства

Общие положения

В животноводстве объектами исчисления себестоимости является основная продукция – молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряженной продукции – в молочном скотоводстве – молоко и приплод, в овцеводстве – шерсть, приплод и прирост живой массы, в птицеводстве – яйца и мясо и т. д. Поэтому объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают, и важное значение имеет их рациональное распределение между сопряженными видами продукции.

Кроме того в животноводстве получают и побочную продукцию, к которой относятся навоз, птичий помет, шерсть-линька, конский волос и др. Затраты на навоз определяют исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку в конкретных условиях (амортизация и отчисления в ремонтный фонд на технические средства по удалению навоза из навозохранилища, затраты по его выемке из навозонакопителей и хранению) и стоимости подстилки. Жидкий навоз учитывается в зависимости от

его влажности в пересчете на условный подстилочный материал по специальным коэффициентам. Затраты на погрузку и вывозку навоза из животноводческих помещений и приготовление для внесения в почву под культуры независимо от расстояния перевозки относят на расходы растениеводства. Жидкий навоз влажностью более 98 % относится к сточным водам животноводческих ферм. Себестоимость 1 т навоза определяют делением общей суммы затрат, отнесенных на него по нормативу, на его физическую массу.

Рассмотрим порядок расчета себестоимости продукции по основным отраслям животноводства.

Себестоимость продукции крупного рогатого скота

В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости являются: по основному стаду – молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота – прирост живой массы и общая живая масса скота.

По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют следующим образом. Из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете, исключают стоимость побочной продукции в установленной оценке (навоз, волос-сырец, шерсть-линька, кожи, утилизированные туши павших животных и др.). Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции – молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90 %, на приплод – 10 %[1]. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

По выращиванию молодняка и откорму крупного рогатого скота объектами исчисления себестоимости являются получаемый прирост живой массы и общая живая масса скота. Себестоимость 1 ц прироста живой массы определяют путем деления общей суммы затрат за вычетом себестоимости побочной про-

[1] В таком же порядке распределяют расходы по отдельным статьям затрат на молоко и приплод.

дукции, относящихся к приросту живой массы данной учетной группы скота, на полученный от этой учетной группы скота валовой прирост живой массы в центнерах. Валовой прирост живой массы определяют по следующей формуле:

$$М_к + М_в - М_п - М_н,$$

где $М_к$ – масса поголовья животных на конец года;
$М_в$ – масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа;
$М_п$ – масса поступившего поголовья и приплода;
$М_н$ – масса поголовья до начала года.

В фактическую себестоимость прироста живой массы включают сумму потерь от гибели молодняка и взрослого скота на откорме, за исключением сумм потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, а также вследствие эпизотий и стихийных бедствий, возмещаемых в установленном порядке страховыми органами или списываемых на финансовые результаты. Суммы потерь в учете по субсчету 20-2 выделяют по статье "Потери от падежа животных".

Кроме исчисления себестоимости прироста живой массы по молодняку скота и животным на откорме определяют также себестоимость 1 ц живой массы. Такой расчет необходим в связи с тем, что по одному и тому же виду молодняка животных и взрослого скота на откорме применяются разные цены при учете их поступления на счет 11 "Животные на выращивании и откорме". Например, приплод телят оценивают по плановой себестоимости одной головы независимо от массы приплода. Прирост живой массы телят оценивают по его плановой себестоимости. Купленных телят приходуют по фактическим ценам приобретения. Взрослый скот, принятый на откорм, и молодняк скота рождения прошлых лет учитывают на начало года по средней себестоимости 1 ц живой массы за прошлые годы.

Чтобы каждый вид животных был учтен по одинаковой цене независимо от источников поступления и времени пребывания в хозяйстве, должен применяться порядок оценки животных по средней себестоимости 1 ц живой массы в соответствии с расчетом фактической себестоимости живой массы животных.

Для определения себестоимости 1 ц живой массы к затратам, отнесенным на прирост живой массы данной группы скота или

птицы, прибавляют первоначальную стоимость животных на начало года, стоимость животных, поступивших на выращивание и откорм, и стоимость приплода текущего года. Полученную сумму делят на общую живую массу поголовья, по которому определяется себестоимость (масса остатка животных на конец года плюс масса выбывшего поголовья в течение года без прироста живой массы по павшим животным). По этой себестоимости оценивают всех животных, выбывших из хозяйства (проданных, переведенных в основное стадо, забитых в хозяйстве и т. д.) и оставшихся на конец года, исходя из их живой массы. Практический пример расчета себестоимости 1 ц живой массы приведен в таблице 1.

Таблица 1

Себестоимость 1 ц живой массы скота

Показатели	Количество голов, шт.	Живая масса, ц	Стоимость, руб.
Остаток на начало года	280	400	678 000
Поступило в течение года:			
приплод	120	26	52 000
прирост живой массы	–	600	1 200 000
покупка и прочие поступления	80	74	68 000
Итого приход с остатком	480	1100	1 998 000
Расход с остатком	480	1100	1 998 000
Себестоимость 1 ц (1998000 : 1100 = 1816,36)			
Каналы расхода:			
продано	305	226	410 497
Отход (падеж) без прироста живой массы	5	4	7 265
Переведено в основное стадо	20	70	127 145
Остаток на конец года	150	800	1 453 093

Приходную часть таблицы полностью и расходную по количеству голов и живой массы заполняют на основании данных о движении животных по счету 11. Разделив по приходу общую стоимость скота, прошедшего через счет 11 (в нашем примере 1 998 000 руб., куда, естественно, вошла и стоимость прироста живой массы в плановой оценке в течение года, скорректированная до фактической себестоимости в конце года) на общую живую массу (в нашем примере 1100 ц), получают себестоимость 1 ц живой массы (в нашем примере 1816 руб. 36 коп.). Умножением этой себестоимости на живую массу в расходной части таблицы определяют суммы по направлениям использования животных.

При расчете себестоимости 1 ц живой массы для удобства можно использовать следующую формулу:

$$(З + С_н + С_п + С_{пр}) : (М_к + М_в),$$

где З – затраты, отнесенные на прирост живой массы данной учетной группы животных;
$С_н$ – стоимость скота на начало года;
$С_п$ – стоимость поступившего поголовья;
$С_{пр}$ – стоимость приплода, полученного в данном году;
$М_к$ – масса поголовья на конец года;
$М_в$ – масса выбывшего за год поголовья (без прироста живой массы по павшим животным).

В мясном скотоводстве одну голову приплода оценивают исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года.

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

Себестоимость 1 ц прироста живой массы телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой стоимости телят, состоящих в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и

выбывших за год, включая живую массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяют стоимость телят, оставшихся на конец года.

Себестоимость прироста живой массы молодняка старше 8 месяцев и взрослого скота на откорме составляют затраты по их содержанию за вычетом затрат, отнесенных на прочую продукцию. Себестоимость 1 ц живой массы этих животных определяют в порядке, изложенном выше, в целом по продукции скотоводства.

Себестоимость в свиноводстве

Объектами исчисления себестоимости в свиноводстве являются: по учетной группе свиней "Основное стадо" – прирост живой массы и общая живая масса поросят-отъемышей; по учетной группе "Свиньи на выращивании и откорме" – полученный прирост живой массы и общая живая масса.

Себестоимость прироста живой массы поросят-отъемышей определяется путем отнесения затрат по учетной группе "Основное стадо" (за вычетом стоимости побочной продукции) на полученный валовой прирост живой массы, включая живую массу поросят при рождении.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей (до 2 месяцев) определяют следующим образом. Из общей суммы затрат по учетной группе свиней "Основное стадо" исключают стоимость побочной продукции в твердой оценке. Полученную сумму затрат на основную продукцию прибавляют к балансовой стоимости поросят, находящихся под матками на начало года, и делят на общую живую массу поросят-отъмышей (включая павших) за год. Себестоимость одной головы поросят-отъемышей определяют путем умножения рассчитанной себестоимости 1 ц живой массы на их общую живую массу и деления полученного результата на количество отнятых поросят. Следует иметь в виду, что при исчислении себестоимости поросят-отъемышей принимают во внимание и затраты на содержание проверяемых и разовых свиноматок (со времени осеменения этих животных затраты по их содержанию должны относиться на основное стадо).

По остальным учетным группам в свиноводстве расчет себестоимости прироста живой массы и общей живой массы делают

в таком же порядке, как и по крупному рогатому скоту. Аналогично исчисляют себестоимость прироста живой массы и живой массы в целом по всей отрасли в неспециализированных хозяйствах.

Себестоимость в овцеводстве

В овцеводстве объектами исчисления себестоимости являются шерсть, приплод, прирост живой массы. Себестоимость ягнят на момент рождения определяют в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10 %, романовском – 12, в каракульском – 15 % общей суммы затрат на содержание овец основного стада.

При исчислении себестоимости основных видов продукции (шерсть и прирост живой массы) из общей суммы затрат на содержание овец исключают стоимость приплода и побочной продукции и оставшиеся затраты распределяют пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на производство шерсти и прирост живой массы по установленным нормам. Себестоимость 1 ц прироста живой массы ягнят на момент отбивки складывается из себестоимости ягнят при рождении по приведенным выше нормам (каракульские ягнята берутся только оставленные на выращивание), затрат на прирост живой массы, стоимости ягнят, поступивших в течение года со стороны, и живой массы ягнят на момент отбивки от маток (без вычета живой массы падежа). Себестоимость 1 ц общей живой массы молодняка и животных на откорме в овцеводстве определяется в общем порядке.

В каракульском и смушковом овцеводстве себестоимость одной каракульской шкурки (смушки) определяют делением всех затрат, включая стоимость ягнят, расходы по их забою, доставке из отар на убойный пункт, содержанию убойного пункта и другие расходы, связанные с забоем ягнят и первичной обработкой шкурок (кроме стоимости тушек и сычугов по цене реализации), на количество шкурок. Эти затраты в учете обособляются для включения их в себестоимость шкурок. На себестоимость каракульчи относят 15% годовых затрат по содержанию забитых овцематок, убойного пункта и первичной обработки шкурок за вычетом стоимости тушек и сычугов по цене реализации.

В козоводстве себестоимость приплода, шерсти, прироста живой массы определяют в таком же порядке, как и в овцеводстве.

Себестоимость в птицеводстве

Объектами исчисления себестоимости в птицеводстве являются: по родительскому стаду – инкубационные яйца, по промышленному стаду – пищевые яйца, по молодняку птицы – прирост живой массы, по инкубации – суточные птенцы. Побочную продукцию птицеводства – перо, пух, отходы инкубационного цеха (задохлики, кровяное кольцо, петушки, забитые в суточном возрасте) – оценивают по ценам возможной реализации или использования.

В птицеводстве при раздельном учете затрат в разрезе технологических групп объектом исчисления себестоимости в каждой группе практически является один вид основной продукции. В этих условиях расчет себестоимости продукции по каждой учетной группе сводится к отнесению учтенных затрат за вычетом стоимости побочной продукции на валовой выход основной продукции, которая в данной учетной группе является объектом исчисления себестоимости.

По учетным группам "Взрослые куры родительского стада яичного направления" и "Взрослые куры промышленного стада яичного направления" на себестоимость яиц (инкубационных или пищевых) относят все затраты соответствующих учетных групп (включая стоимость павшей птицы) за вычетом стоимости побочной продукции. Убытки от реализации мяса выбракованных несушек по данным учетным группам также относят на увеличение затрат.

По учетным группам выращивания молодняка и откорма птицы объектами калькуляции являются прирост живой массы и общая живая масса. Себестоимость получаемого прироста живой массы определяют путем деления учтенных затрат на выращивание или откорм птицы по соответствующей учетной группе (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество полученного прироста живой массы. Себестоимость общей живой массы птицы рассчитывают исходя из стоимости молодняка птицы и себестоимости прироста живой массы.

По цеху инкубации определяют себестоимость суточных птенцов. Она складывается из стоимости заложенных яиц и затрат на инкубацию за вычетом стоимости изъятых неоплодотворенных яиц первого миража (по цене реализации) и отходов инкубации, оцениваемых по их возможному использованию. Ко-

личество проинкубированных яиц в отчетном периоде определяют следующим образом. К остатку яиц в инкубаторе на начало периода прибавляют количество яиц, заложенных в инкубатор, и вычитают остаток на конец отчетного периода. Заложенные в инкубатор яйца собственного производства оценивают по их себестоимости, а купленные на стороне – исходя из фактических затрат на их приобретение. Себестоимость одной головы суточного молодняка определяется путем деления стоимости основной продукции на число выведенных здоровых птенцов за вычетом ликвидированных суточных петушков яйценоских пород.

Себестоимость в коневодстве

Объекты исчисления себестоимости в племенном коневодстве следующие: по основному стаду – деловой приплод (приплод к отбивке) и сперма производителей; по молодняку – прирост и полная стоимость выращенного поголовья (реализованного, переведенного в основное стадо). В табунном и молочном коневодстве по основному стаду объектами исчисления себестоимости являются деловой приплод и кумыс, по молодняку и взрослым лошадям на откорме – прирост живой массы и живая масса. К побочной продукции в коневодстве относят шерстьлиньку, конский волос, шкуры и мясо павших животных. Побочную продукцию, используемую в хозяйстве, оценивают по ценам возможного использования, а реализуемую – по ценам продажи.

В племенном коневодстве себестоимость делового приплода определяют следующим образом. Из фактических затрат на содержание основного стада исключают стоимость навоза и прочей побочной продукции, а также выполненную работу лошадей (при использовании их на перевозках) по нормативной себестоимости дня работы лошади; оставшуюся сумму относят на количество голов приплода.

По группе молодняка себестоимость прироста рассчитывают исходя из количества кормо-дней содержания и средней стоимости одного кормо-дня. Соответственно себестоимость молодняка рождения прошлых лет определяют путем присоединения к балансовой стоимости молодняка на начало года полученной стоимости прироста за текущий год. Себестоимость выращивания племенного молодняка слагается из годовой суммы затрат на его содержание за вычетом стоимости побочной продукции и стоимости выполненной работы молодняком старших возрастов в оценке по плановой себестоимости рабочего дня лошади.

В молочном коневодстве себестоимость кумыса определяют суммой затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей кумысной фермы (включая расходы по доению кобыл и производству кумыса) за вычетом стоимости жеребят-отъемышей, работы, выполненной лошадьми, и побочной продукции. При этом неплеменные жеребята оцениваются по ценам мясных жеребят, а племенные – по действующим ценам на племенных животных (40 % реализационной цены лошади II категории I класса).

В табунном коневодстве затраты на кумыс и приплод распределяют по коэффициентам: 1 ц кумыса – 1,0, одна голова жеребенка в возрасте 6–9 месяцев – 6,0.

Себестоимость в кролиководстве

Себестоимость одной головы приплода при рождении принимается в размере 50 % плановой себестоимости одной головы молодняка к моменту отсадки. Себестоимость одной головы делового приплода определяется делением общей суммы затрат на содержание самок и самцов взрослых и молодняка до отсадки (за вычетом стоимости навоза и прочей продукции) на количество голов делового приплода. Затраты на выращивание молодняка после отсадки составляют себестоимость прироста живой массы молодняка. Себестоимость 1 ц живой массы поголовья кроликов определяется в общем порядке, рассмотренном выше.

Себестоимость в звероводстве

Себестоимость одной головы приплода рассчитывают таким же путем, как и в кролиководстве. Себестоимость одной головы молодняка на момент отсадки определяется делением суммы затрат на содержание взрослых зверей с приплодом до момента отсадки за вычетом стоимости навоза и прочей продукции) на количество отсаженного молодняка.

Себестоимость одной головы делового приплода текущего года устанавливают делением общей суммы затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка текущего года за вычетом

стоимости навоза и прочей продукции на количество голов делового молодняка. Себестоимость делового молодняка рождения прошлых лет (забитого на шкурки, переведенного в основное стадо, проданного и оставшегося на конец года) включает стоимость молодняка на начало года и себестоимость прироста его массы в текущем году, исходя из сумм затрат на выращивание за год.

Себестоимость ежемесячного прироста молодняка зверей определяют исходя из плановой себестоимости одной головы делового молодняка текущего года и удельного размера затрат на содержание молодняка на конец отчетного года. При этом пользуются следующим нормативным распределением затрат по месяцам (табл. 2).

Таблица 2

Распределение затрат на содержание молодняка зверей по месяцам

Вид зверей	Удельный вес затрат на содержание молодняка от плановой себестоимости одной головы молодняка на конец отчетного месяца (нарастающим итогом), %								Итого плановая себестоимость
	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	
Норка	–	–	35	55	75	95	97	99	100
Песец	–	31	43	56	70	85	95	96	100
Лисица	20	31	42	54	70	85	95	96	100
Соболь	12	29	46	63	80	97	98	96	100

Пример. Рассмотрим последовательность расчетов себестоимости. Берется плановая себестоимость одной головы делового молодняка текущего года (норки – 40 руб.), количество содержащегося в данном месяце молодняка (в июне – 5 тыс. гол.) по цене оприходования одной головы, например 3 руб. Общая стоимость этого молодняка составит 15 тыс. руб. Стоимость одной головы молодняка норки на 1 июля равна 35% плановой себестоимости делового молодняка, или 14 руб. (35% от 40 руб.). Цены здесь и везде условные.

Затраты на содержание молодняка норки определяют путем умножения количества имеющегося молодняка (5 тыс. гол.) на

разность между стоимостью одной головы молодняка на 1 июля и оценкой его на день отсадки (14 – 3 = 11 руб.), которые составят в данном случае 55 тыс. руб. (5 тыс. гол. · 11 руб.).

Себестоимость в рыбоводстве

В неполносистемном рыбном хозяйстве себестоимость товарной рыбы слагается из стоимости посадочного материала и затрат на ее выращивание до товарных кондиций, отнесенных на общий выход товарной рыбы. В специализированном рыбоводстве отдельно исчисляют себестоимость мальков, сеголеток и товарной рыбы.

Себестоимость 1 тыс. мальков определяют делением суммы затрат на содержание производителей, находящихся в течение года в маточных и нерестовых прудах, на количество мальков, пересаженных из нерестовых прудов. Себестоимость 1 ц сеголеток находят делением общей стоимости мальков и затрат на выращивание посадочного материала (сеголеток) на количество центнеров выращенных сеголеток (средняя масса сеголетка равна 30 г).

Стоимость сеголеток в зимовальных прудах рассчитывают как незавершенное производство, переходящее на следующий год. После облова зимовальных прудов и пересадки годовиков в нагульные пруды все последующие затраты относят на выращивание товарной рыбы. В эти затраты включают как стоимость самих годовиков, так и затраты на их выращивание до вылова и реализации. Себестоимость 1 ц товарной рыбы определяют исходя из суммы затрат на выращивание товарной рыбы и полученного улова.

Себестоимость пчеловодства

В пчеловодстве себестоимость продукции рассчитывают поразному в зависимости от производственного направления пчеловодства: медовое, медово-опылительное, разведенческое, опылительное.

Себестоимость отдельных видов сопряженной продукции пчеловодства (воск, матки пчелиные, пакеты с пчелами и т. д.) определяют путем распределения суммы затрат по видам продукции пропорционально ее стоимости в ценах реализации. Себестоимость прироста количества сотов исчисляют по себестои-

мости топленого кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435 х 300 мм соответствует 140 г, размером 435 х 230 мм – 110, магазинный сот размером 435 х 145 – 70 г воска. Себестоимость новых пчелиных семей принимается по ценам реализации. Себестоимость 1 кг пчел приравнивается к себестоимости 10 кг меда.

В медово-опылительном пчеловодстве из общей суммы затрат исключают затраты, относимые на опыляемые пчелами культуры, в пределах 20–40 %, а по плодово-ягодным культурам, семенникам клевера и люцерны – 40–60 %; оставшиеся затраты распределяют по видам полученной продукции пропорционально ее стоимости в ценах реализации.

В пчеловодстве опылительного направления все затраты по содержанию пчел (за вычетом стоимости полученного меда, воска, маток и другой продукции пчеловодства по ценам возможной реализации) относят на себестоимость опыляемых культур. При исчислении себестоимости продукции пчеловодства в расчет берут весь валовой выход меда.

В пчеловодстве определяют также балансовую стоимость пчелиной семьи, которая складывается из себестоимости ее составных частей: матки, пчел, кормового меда, комплекса гнездовых и магазинных сотов и т. п.

Себестоимость в оленеводстве

В пантовом оленеводстве затраты по содержанию основного стада оленей относят на приплод (при рождении) и панты сырые с распределением затрат между ними по установленным соотношениям веса головы приплода пятнистых оленей, маралов к весу пантов, полученных от них. По пятнистым оленям голова приплода при рождении приравнивается к 145 г сырых пантов, по маралам – к 440 г сырых пантов. Панты первожек оценивают по себестоимости сырых пантов, полученных от рогачей.

Себестоимость при искусственном осеменении

На станциях и пунктах искусственного осеменения сельскохозяйственных животных исчисляется себестоимость спермы по каждому виду производителей. На себестоимость свежеполученной неразбавленной спермы производителей относятся сум-

мы затрат по их содержанию, затраты по содержанию других животных (за вычетом стоимости прочей продукции), а также затраты, связанные с проведением иммуногенетических проверок происхождения производителей. При исчислении себестоимости спермы баранов-производителей из общей суммы затрат стоимость шерсти (по цене реализации).

Себестоимость 1 мл неразбавленной спермы производителей определяется делением суммы затрат, отнесенной на эту продукцию, на фактический выход спермы по каждому виду производителей. Себестоимость 1 мл разбавленной спермы производителей собственного производства и покупной определяется делением общей суммы затрат, отнесенной на эту продукцию, слагающейся из себестоимости спермы собственного производства и стоимости покупной спермы, на общее количество полученной разбавленной спермы за вычетом спермы, оставленной для контрольных целей.

Общая стоимость заготовленной замороженной спермы слагается из стоимости замороженной спермы, имеющейся в остатке на начало года, стоимости спермы собственного производства и покупной, затрат на замораживание и хранение замороженной спермы. Количество заготовленной замороженной спермы состоит из остатка спермы на начало года, полученной замороженной спермы собственного производства и покупной за вычетом количества спермы, израсходованной на контрольные цели и выбракованной после замораживания, а также потерь при хранении и размораживании. Себестоимость 1 мл замороженной спермы определяется исходя из общей суммы затрат и количества замороженной продукции. Транспортные и другие расходы, связанные с реализацией спермы, включают в ее полную (коммерческую) себестоимость.

В животноводстве помимо исчисления себестоимости полученной продукции по каждой учетной группе скота определяют также себестоимость кормо-дня и содержания одной головы животных.

Себестоимость кормо-дня определяют делением затрат по данной учетной группе животных на количество кормо-дней их содержания, которое устанавливают по данным книги учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК), где, как известно, для каждой учетной группы животных и птицы ежедневно

фиксируют все изменения и выводят остаток. Сумма ежедневных остатков по книге составит общее количество кормодней.

Себестоимость содержания одной головы животных определяют делением затрат по учетной группе на среднее количество голов содержания в данный период, которое устанавливают путем деления учтенного числа кормо-дней на число календарных дней содержания в периоде. Так, если по группе скота учтено 73 000 кормо-дней, период содержания (год) составил 365 календарных дней, то среднегодовое количество голов содержания будет 200 (73000 : 365).

7. Учет затрат и выхода продукции животноводства при компьютерной форме учета

При автоматизации учета на базе компьютерной обработки информации по учету затрат животноводства она является составной частью функционирования АРМа бухгалтера по учету производства, характеристика которого дана в предыдущей главе.

ГЛАВА VII

Учет затрат, выхода продукции промышленных производств и исчисление ее себестоимости

1. Общие принципы учета затрат промышленных производств

Общие положения

На сельскохозяйственных предприятиях для переработки продукции растениеводства и животноводства, а также для производства строительных материалов, изготовления мелкого инвентаря и т. п. организуют промышленные производства. Согласно действующему положению к ним относятся: производства по переработке сельскохозяйственной продукции (маслодельные, мукомольные, консервные заводы, пункты по забою и первичной переработке скота и птицы и др.); производства по изготовлению строительных материалов (лесопильные, кирпичные и черепичные заводы, обозно-шорные и столярные мастерские и др.); производства по выпуску промышленной продукции, а также лесоразработки, торфоразработки и добыча прочих нерудных ископаемых – извести, бутового камня, щебня и т. д. Организация промышленных производств имеет большое значение для равномерного использования рабочей силы и материальных ресурсов в течение года, что сглаживает сезонный характер производства.

Для учета затрат в промышленных производствах на сельскохозяйственных предприятиях предназначен субсчет 3 "Промышленное производство" счета 20 "Основное производство", по дебету которого отражают затраты в соответствующих промышленных производствах, по кредиту – выход продукции. В основе методики построения учета затрат в промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий лежит учет в соответствующих отраслях промышленности (с необходимыми

упрощениями). Рассмотрим кратко применяемые методы учета затрат в промышленном производстве.

В зависимости от вида производства и особенностей технологии в промышленных производствах могут применяться следующие методы учета затрат и исчисления себестоимости: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

Классификация методов учета затрат

Простой (попроцессный) метод учета затрат применяется главным образом в добывающих и несложных перерабатывающих производствах. При этом методе затраты относят непосредственно на тот объект учета, по которому исчисляют себестоимость продукции (добыча сырья или изготовление продукта). Соответственно для каждого данного производства открывают аналитический счет, на котором отражают все затраты на производство и весь выход продукции. При этом затраты можно группировать по процессам, операциям или другим элементам технологического цикла. В сельском хозяйстве этот метод учета затрат широко применяют в производствах по заготовке строительных материалов (карьеры), переработке подсолнечника и др.

Попередельный метод применяется в производствах обрабатывающих отраслей с отдельными прерывными стадиями. В этом случае учет затрат и определение себестоимости продукции ведут по каждому переделу (фазе, стадии производства). Применение такого метода характерно для производства, где технологический процесс включает ряд последовательных стадий обработки (переделов). Например, в кирпичном производстве выделяют переделы: заготовка глины и песка, изготовление сырца, сушка, обжиг кирпича. Согласно этим переделам открывают аналитические счета по учету затрат. Себестоимость готовой продукции при применении попередельного метода складывается из затрат по обработке на каждом переделе и стоимости исходного сырья.

Позаказный метод применяется в производствах обрабатывающих отраслей, а также при индивидуальном или мелкосерийном производстве. При этом методе затраты учитывают по каждому заказу (при индивидуальном производстве) или партии изделий (при мелкосерийном производстве). Открытие аналитических счетов и исчисление себестоимости производят по

каждому заказу или партии изготавливаемых изделий. Затраты по заказам (партиям изделий), выполнение которых не закончено, считаются незавершенным производством. В промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий этот метод учета практически не применяется.

Нормативный метод учета затрат возник в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и крупносерийным производством. Однако постепенно он начал применяться и в других отраслях промышленности и народного хозяйства. В настоящее время сфера его применения не ограничивается отраслевыми рамками. Он может использоваться (и используется) в любых отраслях, в том числе и в сельском хозяйстве. Естественно, при этом учитывается специфика отрасли.

При нормативном методе фактически объектами учета и исчисления себестоимости становятся не только конечный продукт, но и его части, детали, операции. Тем самым значительно повышаются оперативные и контрольные функции учета. Система нормативного метода строится таким образом, что по каждому объекту фиксируют прямые затраты в пределах исчисленных нормативных затрат и отдельно – суммы отклонений от нормативных затрат. При этом суммы превышения затрат против норм оформляют специальными сигнальными документами. Следовательно, в самой системе учета заложен контроль за уровнем затрат. В этом большое преимущество нормативного метода учета. Независимо от применяемого метода учета затрат могут использоваться разные варианты сводного учета затрат на производство: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный.

Полуфабрикатный вариант сводного учета основан на том, что в каждом подразделении (цехе) предприятия последовательно учитывают собственные затраты наряду с затратами других, предшествующих подразделений (цехов). Это значит, что затраты заготовительных цехов в соответствии с количеством переданных деталей включают в затраты перерабатывающих цехов, а затраты перерабатывающих цехов – в затраты выпускающих цехов. Тем самым обеспечивается учет движения полуфабрикатов на всей технологической цепи производства в соответствии с фактическими затратами по мере наращивания последних.

При *бесполуфабрикатном варианте* сводного учета затрат на производство такой межцеховой учет движения полуфабрикатов собственного производства не ведется. В каждом цехе учи-

тывают лишь свои затраты. Соответственно затраты на готовую продукцию определяют путем исчисления доли каждого цеха, принимающего участие в ее изготовлении, и последующего суммирования. И тот и другой варианты сводного учета затрат применяются в зависимости от конкретных особенностей соответствующих предприятий и отраслей. На крупных предприятиях с большой номенклатурой изделий и значительным количеством подразделений и цехов полуфабрикатный вариант учета сопряжен с большими трудностями, и поэтому здесь используют бесполуфабрикатный вариант учета.

2. Организация синтетического и аналитического учета затрат и выхода продукции промышленных производств

Общие положения

Учет затрат на счете 20 "Основное производство" по субсчету 3 "Промышленное производство" ведут по видам производств и статьям затрат. На каждое производство (а при наличии нескольких фаз переработки – на каждый передел) открывают отдельный аналитический счет. Например, в мукомольном производстве можно выделить только одну фазу (передел) – размол зерна. Следовательно, открывают один аналитический счет. На маслодельном заводе при производстве сливочного масла можно выделить несколько фаз: переработка молока на сливки, сливок на масло. Из молока, кроме того, вырабатывают сыры, а из обезжиренного молока – обезжиренный творог. Соответственно строят и аналитический учет.

В целом по счету 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство", можно выделить три группы аналитических счетов: переработки продукции растениеводства, животноводства (включая и забой скота) и, наконец, счета прочих промышленных производств.

На счетах переработки продукции растениеводства учитывают переработку зерна на муку и крупу, подсолнечника на масло, сушку, соление , квашение, маринование, консервирование.

На счетах переработки продукции животноводства учитывают забой скота и птицы, переработку молока и молочных продуктов, переработку продуктов забоя скота, изготовление вощины и др.

На счетах прочих промышленных производств учитывают затраты на добычу торфа, щебня, бутового камня, извести, производство кирпича, черепицы, перекрытий и других строительных материалов, затраты по лесоразработкам и распиловке лесоматериалов и т. п.

Статьи затрат

В промышленных производствах затраты учитывают по следующей номенклатуре статей:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Сырье для переработки";
3. "Содержание основных средств" (в том числе: а) нефтепродукты, б) амортизация (износ) основных средств, в) ремонт основных средств);
4. "Работы и услуги";
5. "Организация производства и управление";
6. "Прочие затраты".

В первой статье учитывают заработную плату (оплату труда) работников, обслуживающих технологический процесс в данном виде промышленного производства, с указанием количества отработанных человеко-часов; отчисления на социальные нужды и суммы резерва на оплату отпусков; оплату труда на операциях, сопутствующих технологическому производству (подвозка и подноска сырья, материалов, полуфабрикатов и тары к рабочим местам, мойка стеклопосуды и др.), а также расходы на выплату различных надбавок и доплат (за работу в ночное время, за сверхурочное время и др.).

По этой же статье учитывают отчисления на социальное страхование, в пенсионный фонд и на медицинское страхование с сумм оплаты труда работников промышленных производств.

В статье "Сырье для переработки" отражают стоимость сырья для переработки и материалов, которые образуют основу изготовляемой продукции в данном промышленном производстве или являются необходимым компонентом при ее изготовлении. Например, в лесопильном производстве учитывают лес; в кирпичном и черепичном – глину, песок; на мукомольных производствах – зерно; на скотоубойной площадке (цехе) – забивае-

мых животных; в молочном производстве – молоко, молочные продукты и т. д. Следует отметить, что сельскохозяйственное сырье своего производства (молоко, овощи, плоды и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывается на данную статью по плановой себестоимости в течение года с корректировкой в конце года до фактической.

В статье "Содержание основных средств" отражают затраты на обслуживание и эксплуатацию оборудования, амортизацию и затраты (отчисления) на ремонт основных средств. В составе затрат на обслуживание и эксплуатацию основных средств учитывают оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, затраты на вспомогательные материалы и топливо, другие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств.

Амортизация и затраты (отчисления) на ремонт основных средств включают амортизационные отчисления и расходы на ремонт либо отчисления в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в данном промышленном производстве: здания, сооружения, производственное оборудование, транспортные средства и т. п.

На эту статью относят также расходы по содержанию производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, по внутрицеховому перемещению грузов, расход мелкого инвентаря, инструментов и приспособлений.

В статье "Работы и услуги" учитывают работы и услуги, предоставленные собственными вспомогательными производствами и сторонними организациями; энергию, израсходованную на технологические нужды (как полученную со стороны, так и собственного производства); расход воды на технологические цели, холода на замораживание, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции. Услуги собственных производств списывают в течение года по плановой себестоимости работ с корректировкой в конце года до фактической.

В составе статьи "Организация производства и управление" отражают затраты на организацию и управление производством в цехах (цеховые расходы), а также общехозяйственные расходы в установленном порядке, отнесенные на данную статью. Предварительно эти расходы накапливают постатейно на соответствующих счетах и сюда относят комплексно.

Статья "Прочие затраты" выделяется для учета расходов, не включенных в предыдущие статьи. Сюда относят расходы на

техническую пропаганду и стандартизацию, расход спецодежды и обуви, выдаваемых рабочим промышленных производств, затраты на тару и упаковку продукции, потери от брака.

На потери от брака списывают стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов), сырья и материалов, испорченных при наладке оборудования или сверх установленных норм, а также расходы по исправлению брака. Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты и работы, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или же могут быть использованы лишь после исправления. Предварительно затраты на исправление брака, как и стоимость самого брака, накапливаются на счете 28 "Брак в производстве". На данную статью относят также недостачи материальных ценностей, принятые за счет хозяйств, и потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

Приведенная номенклатура статей затрат является примерной. Ее конкретизируют в зависимости от особенностей каждого производства. Так, если учет затрат ведется по нескольким фазам (переделам) или в данном производстве выпускают несколько видов основной продукции, по каждой из которых открыт свой аналитический счет, ряд затрат не представляется возможным сразу относить на счета конкретных производств и их приходится накапливать отдельно для последующего распределения. В то же время по другим расходам (сырье и материалы) в этом случае необходимо давать большую детализацию, часто с выделением конкретных видов расхода основных и вспомогательных материалов.

По некоторым видам промышленных производств, особенно там, где открыто несколько аналитических счетов, отдельно учитывают цеховые расходы данного производства[1]. Учет цеховых расходов ведут по следующей номенклатуре статей:

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды";
2. "Содержание основных средств»;

[1] Если цеховые расходы относятся к нескольким производствам, их в общем порядке учитывают на счете 25 "Общепроизводственные расходы", субсчет 3 "Общепроизводственные (цеховые) расходы промышленных производств" (см. гл. IV).

3. "Потери от простоев";
4. "Прочие непроизводительные расходы";
5. "Прочие затраты".

В первой статье учитывают начисленную оплату труда инженерно-технического и обслуживающего персонала конкретных промышленных производств.

По этой же статье отражают отчисления на социальные нужды с сумм оплаты труда этих работников.

В статью "Содержание основных средств" относят амортизационные отчисления, затраты (отчисления) на ремонт зданий, сооружений, инвентаря, производственного оборудования и транспортных средств конкретного промышленного производства (в том случае, если отчисления нельзя непосредственно отнести на соответствующую статью по содержанию основных средств в прямых затратах данного производства).

На эту же статью относят расходы по содержанию зданий и сооружений промышленных производств: на отопление (без стоимости топлива для технологических целей), освещение, канализацию, содержание помещений в чистоте, их уборку, другие аналогичные расходы.

На статью "Потери от простоев" списывают суммы оплаты труда с отчислениями на социальные нужды за время простоев, имевших место не по вине работников, а также стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, израсходованных во время простоев не по вине работников.

Статью "Прочие непроизводительные расходы" используют для списания стоимости испорченных товарно-материальных ценностей при хранении в цеховых складах, а также пособий по нетрудоспособности от производственных травм, выплачиваемых по решениям суда.

Статья "Прочие затраты" предназначена для учета цеховых расходов, не вошедших в предыдущие статьи: расход мелкого инвентаря, выплаты по техническим усовершенствованиям, рационализаторским предложениям и изобретениям и др.

Цеховые расходы промышленных производств рекомендуется учитывать раздельно по каждому их виду. Эти расходы в установленном порядке распределяются на отдельные виды продукции соответствующих производств.

Учет затрат в промышленных производствах оформляют первичными документами установленной формы: нарядами на

сдельную работу (формы № 130 и 131-АПК), накладными (ф. № 264-АПК), лимитно-заборными ведомостями (ф. № 261-АПК) и др. Данные первичных документов в установленном порядке систематизируют в накопительной ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК), отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) и др.

Сводка и группировка затрат

Для контроля за расходованием сырья и выходом готовой продукции в подсобных промышленных производствах применяют отчет о переработке продукции (ф. № 180-АПК). В нем отражают данные о затратах сырья и материалов и выходе готовой продукции. В первом разделе отчета ежедневно фиксируют количество фактически израсходованного на производство сырья, материалов и тары в сопоставлении с действующими нормами. Во втором разделе ежедневно отражают количество полученной готовой продукции по видам в физическом и условном исчислении, а также размеры брака. В установленные сроки отчеты сдают в бухгалтерию. В отдельных производствах вместо указанного отчета применяют специализированные формы. Например, в производствах по переработке молока – ведомость переработки молока и молочных продуктов (ф. № 179-АПК), по убою и переработке птицы – производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции (ф. № 227-АПК)[1] и др.

Ежемесячно данные из первичных документов, журналов учета работ и затрат, отчетов о переработке продукции и других документов переносят в лицевые счета (производственные отчеты) подразделений (промышленных производств).

В разделе I лицевого счета (производственного отчета), как и в других производствах, по строкам фиксируют все произведенные затраты по статьям затрат с указанием корреспондирующих счетов. По промышленному производству (переделу) в лицевом счете (производственном отчете) отражают по статьям затраты за месяц и с начала года. Соответственно итоги затрат выводят за месяц и нарастающим итогом с начала года.

В разделе II лицевого счета (производственного отчета) фиксируют выход продукции по видам (количество и сумма) за от-

[1] По классификации Госкомстата РФ – формы № СП-27, № СП-56 соответственно.

четный месяц и с начала года. На основании данных лицевого счета (производственного отчета) делают записи в журнал-ордер № 10-АПК по кредиту субсчета 20-3 и дебету корреспондирующих счетов. Если в хозяйстве промышленные производства рассредоточены в разных подразделениях или имеется несколько одноименных производств, то по субсчету 20-3 составляется сводный лицевой счет по хозяйству в целом.

Корреспонденция счетов

Затраты по дебету счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство", учитывают в зависимости от видов расходов в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

02 "Амортизация основных средств" – на суммы начисленной амортизации основных средств;

43 "Готовая продукция" – на сумму сельскохозяйственной продукции, отпущенной в переработку;

10 "Материалы" – на стоимость израсходованных материалов.

По кредиту субсчета 20-3 учитывают выход продукции промышленных производств в корреспонденции с дебетом счетов:

43 "Готовая продукция", субсчет 3 "Продукция промышленности" – на стоимость оприходованной продукции, если она предназначена для продажи, а также частично и для собственных нужд;

10 "Материалы" – на стоимость продукции, оприходованной в качестве сырья и материалов только для собственного производства.

Кроме того, по кредиту субсчета 20-3 в конце года отражают корректирование плановой себестоимости продукции до фактической с отнесением разницы (экономия, перерасход) на счета 43, 90 и др. в зависимости от направления использования продукции.

Учет переработки давальческого сырья

Промышленные производства могут перерабатывать не только собственное сырье, но и сырье заказчиков (давальческое). Переработка такого сырья представляет собой своеобразный вид услуг промышленного производства сельскохозяйственного предприятия, оказываемых сторонним организациям.

Сырье, полученное для переработки, учитывают на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и на затраты перерабатывающего производства не относят.

Следовательно, по соответствующему аналитическому счету затрат промышленного производства в этом случае будут учтены лишь расходы хозяйства по переработке сырья. Объектом исчисления себестоимости соответственно будет не выход продукции (муки, пиломатериалов, масла и т. д.), а себестоимость единицы услуг по переработке сырья – зерна (в мукомольном цеху), круглого леса (на пилораме), молока (на сепараторном пункте) и т. д.

Для получения этого показателя сумму расходов по переработке (без затрат сырья), учтенных на соответствующем аналитическом счете, делят на количество переработанного сырья. Частное от деления показывает себестоимость переработки единицы продукции из давальческого сырья. Полученную продукцию из давальческого сырья в системном учете не приходуют. Фактические затраты по переработке списывают на дебет счета 90 "Продажи".

Соответственно поступившая от заказчика оплата за переработку отражается по кредиту счета 90. Стоимость давальческого сырья после передачи продукции переработки заказчику списывают с забалансового счета 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение", где она до этого была учтена. От стоимости переработки начисляется НДС в общем порядке.

3. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости в отдельных видах промышленных производств

Рассмотрим особенности организации учета и исчисления себестоимости продукции основных видов промышленных производств.

Учет переработки молока

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

во незначительное или не носит постоянного характера, то учет ведут укрупненно в целом по производству. В этом случае не выделяют отдельные фазы (переделы). Все затраты учитывают на одном аналитическом счете. Цеховые расходы также отдельно не выделяют.

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

Если переработка молока в хозяйстве является постоянно действующим производством, учет затрат ведут по технологическим фазам (переделам): переработка молока на сливки, переработка обезжиренного молока на обезжиренный творог, переработка сливок на масло и т. д. с открытием на каждый передел аналитического счета. Отдельно учитывают цеховые расходы. Основные затраты и цеховые расходы на переработку молока учитывают по установленной номенклатуре статей.

Себестоимость молочной продукции исчисляют на основании данных об учтенных затратах и выходе продукции по каждой стадии производства. На первой фазе (переделе) исчисляют себестоимость сливок. Для этого из общей суммы затрат на данном переделе (включая сумму расходов на организацию производства и управление) вычитают стоимость обезжиренного молока по ценам реализации и оставшуюся сумму затрат относят на количество полученной основной продукции – сливок. При этом может определяться себестоимость сливок разной жирности (10, 20 % и т п.).

На второй фазе исчисляют себестоимость сливочного масла. Для этого из учтенной суммы затрат на данном переделе, включая стоимость сливок и распределенные расходы на организацию производства и управление, вычитают стоимость побочной продукции (пахты) по ценам реализации либо плановой себестоимости при использовании в своем хозяйстве, а оставшуюся сумму затрат относят на полученную основную продукцию – сливочное масло. Таким же путем определяют себестоимость продукции и по другим переделам при наличии раздельного учета затрат (производство сыра, жирного творога, сгущенного молока).

В производстве по переработке молока важное значение имеет постоянный контроль за расходом молочного сырья (молока, сливок и др.) и выходом готовой продукции. Для этой цели предназначены ведомости переработки молока и молочных продуктов (ф. № 179-АПК)[1]. В них регистрируют в хронологической последовательности поступление молочного сырья в переработку, наименование полученных из переработки продуктов, их количество и содержание жира. Оборотную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка. Здесь же отражают расходование полученных продуктов переработки молока.

Учет затрат мукомольного производства

Затраты на мукомольное производство в зависимости от его размеров учитывают на одном общем аналитическом счете или на нескольких аналитических счетах, открываемых по видам зерна (пшеница, рожь и т. д.) и помола (грубый, тонкий и т. п.). Затраты систематизируют согласно установленным статьям. По кредиту отражают выход продукции – муки разных сортов и побочной продукции (отруби и дерть).

Себестоимость полученной муки определяют путем вычитания из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по ценам продажи или плановой себестоимости при использовании в своем хозяйстве и деления разности на валовой выход муки.

Если в мукомольном цехе размалывают зерно сторонних организаций, то сначала исчисляют себестоимость 1 ц помола. Для этого из общей суммы затрат (включая долю общехозяйственных расходов) исключают стоимость пошедшего на помол своего зерна и делят на общее количество размолотого зерна (собственного и давальческого). Затем для получения себестоимости 1 ц муки к общей стоимости размола для своего хозяйства (себестоимость размола, умноженная на количество размолотого своего зерна) прибавляют стоимость пошедшего на помол зерна, вычитают стоимость побочной продукции и разность делят на количество выработанной для хозяйства муки. Полученную муку в течение года приходуют по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

После списания стоимости полученной собственной продукции по кредиту счета, а также побочной продукции оставши-

[1] По классификации Госкомстата РФ – ф. № СП-27.

ется расходы относят к помолу давальческого сырья. Их списывают с кредита субсчета 20-3 в дебет счета 90 "Продажи". По кредиту счета отражают выручку за помол. При этом в общем порядке отражается НДС.

Учет затрат маслобойного производства

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

Для исчисления себестоимости масла сначала определяют стоимость жмыха. Он оценивается либо по действующим реализационным ценам промышленности, либо 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 себестоимость масла рассчитывают таким же путем, как это рассмотрено выше по мукомольному производству.

Первичная переработка льна

При переработке льна в хозяйстве аналитические счета открывают по фазам переработки (переделам): переработка соломки в тресту и переработка тресты в волокно. На первом аналитическом счете учитывают все затраты по переработке соломки в тресту; стоимость соломки здесь отражают отдельной статьей по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

На втором аналитическом счете отражают все затраты по переработке тресты в льноволокно. Отдельной статьей здесь показывают стоимость тресты в оценке по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. По результатам учета затрат на первом аналитическом счете исчисляют

ческую себестоимость тресты, на втором – себестоимость льноволокна. Себестоимость тресты определяют как сумму затрат на переработку соломки в тресту и себестоимости соломки.

Пример. Себестоимость соломки составила 200 000 руб. (1000 ц по себестоимости 200 руб. за 1 ц), расходы по переработке – 40 000 руб., получено тресты из переработанной соломки – 500 ц. Отсюда себестоимость 1 ц тресты составит 480 руб. [(200 000 + 40 000) : 500]. Допустим, при переработке тресты получено 250 ц волокна, а затраты составили 50 000 руб. Отсюда всего затрат на волокно приходится 290 000 руб., а себестоимость 1 ц волокна составит 1160 руб. (290 000 : 250).

Себестоимость переработки овощей и плодов

Сельскохозяйственные предприятия занимаются переработкой овощей и фруктов: консервированием, квашением, солением, мочением и т. п. Эти производственные процессы учитывают на аналитических счетах отдельно по каждому виду производств и продукции (например, консервирование огурцов, засолка огурцов, квашение капусты и т. д.), В затраты включают оплату труда с установленными начислениями; стоимость перерабатываемой продукции в оценке по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической, а также стоимость специй, соли, тары; суммы начисленной амортизации основных средств, затрат (отчислений) на ремонт основных средств; стоимость топлива, электроэнергии, водоснабжения; прочие основные затраты; общепроизводственные (цеховые) и общехозяйственные расходы. Если одновременно производится несколько продуктов переработки, то амортизацию и затраты (отчисления) на ремонт основных средств учитывают в составе цеховых расходов.

Объектом исчисления себестоимости в плодово-овощном консервном производстве является себестоимость 1 туб каждого вида выпущенной продукции (туб – тысяча условных банок; одной условной банкой считается масса продукции 400 г). Для перевода каждого вида продукции в условную применяются специальные коэффициенты, величина которых зависит от массы продукции, закладываемой в одну банку, и от вместимости банки. Для определения себестоимости 1 туб данного вида продукции сумму затрат, учтенную на соответствующем анали-

тическом счете, за вычетом стоимости используемых отходов делят на выпуск продукции в переводе на условные банки в тысячах штук.

По солению, квашению, мочению определяют себестоимость 1 т (1 ц) готовой продукции. Для этого сумму затрат за вычетом стоимости полученных отходов на кормовые цели (в оценке их по кормовому достоинству) относят на количество полученной продукции переработки после ее ферментации (например, по капусте спустя 20–25 дней после закладки).

Учет забоя скота

Забой скота считается одним из видов промышленных производств. Затраты по забою скота, а также стоимость поступивших для забоя скота и птицы учитывают на отдельных аналитических счетах по субсчету 3 синтетического счета 20, открываемых по видам забиваемого скота и птицы. Если в хозяйстве есть отдельный забойный цех и нет возможности относить расходы по забою непосредственно на соответствующие аналитические счета, для их учета открывают отдельный аналитический счет. На этом счете также отражают основную и дополнительную оплату труда с отчислениями на социальные нужды, амортизацию и затраты (отчисления) на ремонт оборудования и помещений, электроэнергию, водоснабжение, услуги вспомогательных производств, вспомогательные материалы и др. С этого счета затраты распределяют пропорционально живой массе забитых животных на соответствующие аналитические счета по видам и группам животных, где учитывают количество голов, живую массу и стоимость забитых животных.

В результате забоя скота и птицы приходуют основную продукцию – мясо – и побочную – шерсть, шкуры, перо, рога и т. п. Себестоимость мяса исчисляют путем вычитания из учтенных затрат стоимости побочной продукции по ценам возможной реализации и деления на валовой выход основной продукции. Следует иметь в виду, что полученное в результате забоя скота и птицы мясо приходуют с учетом его сортности.

Затраты по забою кроликов, включая их стоимость, за вычетом стоимости побочной продукции, получаемой при забое (по ценам реализации), относят на себестоимость шкурок и мяса пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной шкурки и 1 ц мяса исчисляют делением соответствующих сумм затрат на количество получаемых шкурок и массу мяса.

Учет в кирпичном и черепичном производстве

Затраты учитывают в зависимости от размеров производства. При крупном заводского типа круглогодовом кирпичном производстве учет затрат ведут попередельным методом. В этом случае затраты учитывают отдельно по каждому переделу – добыча глины, формовка, обжиг кирпича.

Однако в большинстве случаев производство кирпича на сельскохозяйственных предприятиях сравнительно невелико и обычно действует не круглый год. Поэтому затраты на добычу глины, изготовление кирпича-сырца учитывают на одном аналитическом счете "Производство кирпича" без деления на фазы. Готовую продукцию (основная – кирпич, побочная – бой кирпича) приходуют по каждой партии обожженного кирпича и записывают на дебет счета 10 "Материалы", субсчет 8 "Строительные материалы". Если кирпич производится и для продажи, то его предварительно приходуют по счету 43 "Готовая продукция", субсчет 3 "Продукция промышленности". Целый обожженный кирпич приходуют по плановой себестоимости, битый – по цене возможной реализации. При исчислении себестоимости продукции расходы на производство за вычетом стоимости битого кирпича относят на целый кирпич. После отнесения на счет производства цеховых и части общехозяйственных расходов определяют фактическую производственную себестоимость тысячи штук кирпича и корректируют плановую себестоимость до фактической.

Учет в лесопильном производстве

Учет в лесопильном производстве ведут примерно так же, как и в кирпичном. Особенность состоит в том, что в переработку поступают не только материалы собственного производства, но и лесоматериалы, приобретенные со стороны. Для учета затрат по этому производству открывают обычно один аналитический счет, на дебет которого записывают расход лесоматериалов, отпущенных в обработку по фактической себестоимости заготовления, и все другие расходы, а на кредит – полученные

пиломатериалы (основная продукция) по плановой себестоимости, а также горбыль и опилки (побочная продукция), которые оценивают или по ценам реализации (горбыль), или по стоимости соответствующего топлива (опилки).

В лесопильном производстве определяют себестоимость 1 м^3 пиломатериалов путем деления суммы фактических расходов (включая и себестоимость лесоматериалов) за вычетом стоимости побочной продукции на количество полученных пиломатериалов. При значительном объеме производства, когда пиломатериалы выпускают обрезными и необрезными, учет ведут по двум фазам. Сначала определяют затраты и себестоимость необрезного материала, а затем обрезного.

Учет добычи строительных материалов

Каждый вид добываемых полезных ископаемых считается самостоятельным производством, и соответственно на каждый из них открывают отдельный аналитический счет затрат по добыче. Себестоимость добытых полезных ископаемых определяют франко-карьер и франко-погрузочная площадка.

В себестоимость, например, известкового камня франко-карьер входят расходы на вскрышные работы, которые учитывают на счете 97 "Расходы будущих периодов" и в течение срока использования списывают на себестоимость добытого камня, буровзрывные работы, ломку камня, горно-подготовительные и другие работы (подготовительные, геологоразведочные и другие расходы); цеховые расходы (общепроизводственные) и доля общехозяйственных расходов. Все эти расходы вместе с расходами на транспортировку известкового камня к погрузочной площадке, отнесенные на количество вывезенного камня, составляют себестоимость единицы продукции франко-погрузочная площадка.

4. Учет брака в производстве

Общие положения

В промышленных производствах при отклонениях от установленной технологии производства, а также по другим причинам возможно получение брака в производстве. В зависимо-

сти от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым браком считается та продукция, исправление которой технически возможно и экономически целесообразно, неисправимым – если это невозможно или нецелесообразно экономически. Для учета допущенного брака в производстве предназначен счет 28 "Брак в производстве". На счете учитывают все затраты по исправлению брака, а также определяют потери от неисправимого брака.

Следует отметить, что сельскохозяйственные предприятия в настоящее время в основном учитывают брак лишь по промышленным производствам. Брак учитывают также во вспомогательных (ремонтные мастерские), обслуживающих и прочих производствах (пекарни, столовые, пошивочные мастерские и др.).

Брак может быть выявлен как в самом хозяйстве (т. е. до отправки продукции покупателям), так и за его пределами у покупателя. Соответственно этому признаку выявленный брак подразделяют на внутренний и внешний. Если внутренний брак (неисправимый) оценивается исходя из плановой себестоимости данной продукции, то стоимость внешнего брака слагается из стоимости забракованной покупателем продукции, расходов по ее исправлению либо замене и транспортировке этой продукции.

Учет по счету 28

На дебет счета 28 списывают все затраты, связанные с выявленным внутренним или внешним браком. Эти затраты могут слагаться из следующих сумм: стоимость неисправимого (окончательного) брака в оценке по плановой себестоимости (кроме затрат по статье "Общехозяйственные расходы", которые на внутренний брак не относятся), расходы по исправлению брака (исправимого), слагающиеся из стоимости сырья, материалов на исправление дефектов, оплаты труда, доли общепроизводственных расходов.

По кредиту счета 28 отражают суммы, направленные на уменьшение потерь от брака (возмещение брака), и суммы остающихся (невозмещенных) потерь от брака. К суммам возмещений, направляемых на возмещение потерь от брака по кредиту счета 28, относятся: стоимость забракованной продукции по це-

не ее возможного использования, удерживаемые суммы с виновников брака, взыскиваемые суммы с поставщиков за поставку недоброкачественного сырья, в результате чего был допущен брак, и т. п. Остающиеся после этого на счете 28 суммы невозмещенных потерь относят на затраты производства по статье "Потери от брака". Это оформляют бухгалтерской записью:

дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство" (аналитический счет соответствующего производства)

кредит счета 28 "Брак в производстве".

Указанные невозмещенные потери от брака списывают со счета 28 ежемесячно, после чего счет закрывают. Потери от внешнего брака, относящиеся к произведенной продукции прошлого отчетного периода, списывают на затраты производства аналогичной продукции текущего отчетного периода.

Выявленный брак должен быть немедленно принят на учет. Для этого в первичных документах на оприходование продукции указывают причины и виновников его возникновения, суммы прямых затрат по этой продукции, ее количество (массу). Суммы возмещений, отнесенные на виновных лиц, списывают с кредита счета 28 на дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба". Потери от внешнего брака при условии нарушения соответствующих договоров относятся с кредита счета 28 в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

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 забракованной продукции, расходы (по их видам) на исправление брака. Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) (кредит счета) отражают отнесение (списание) потерь от брака по назначению.

Кроме того, в аналитическом учете должны быть отражены причины и виновники брака, дополнительные расходы (по непоправимому браку), которые несет хозяйство.

Следует отметить, что отнесение потерь от брака на стоимость незавершенного производства не допускается, все суммы относят на выпущенную продукцию. Сальдо по счету на конец месяца не должно быть.

5. Учет затрат в промышленных производствах при компьютерной форме учета

При автоматизации учета на базе компьютерной обработки информации по учету затрат промышленных производств эта информация является составной частью учетного процесса АРМа бухгалтера по счетам учета производства. Характеристика функционирования АРМа на данном участке учетных работ дана в главе V.

Следует отметить, что по учету в промышленных производствах ввиду разнообразия группировок особенно широко используется принцип субконто.

ГЛАВА VIII

Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

1. Объекты и задачи учета

Общие положения

Отдельную группу расходов на сельскохозяйственных предприятиях составляют затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данного предприятия. К ним относятся столовые, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, бани, прачечные, парикмахерские, жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и др.

Специфическая особенность этих производств и хозяйств состоит в том, что они обслуживают бытовые нужды работников сельскохозяйственных предприятий. Характер их деятельности далеко не однороден: одни выпускают продукцию (пекарни, столовые), другие оказывают услуги (бани, прачечные, парикмахерские), третьи выполняют специализированные функции социального и бытового обслуживания (детские учреждения, жилищно-коммунальное хозяйство, дома отдыха, санатории). Соответственно и порядок покрытия затрат на предприятиях разных видов различен. В первых затраты покрываются за счет выручки от производимой и реализуемой продукции, во вторых – от поступлений за оказываемые услуги, в третьих – от поступлений, а также за счет различных специализированных источников.

Виды производств

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. "Предприятия общественного питания";
4. "Детские дошкольные учреждения";
5. "Учреждения культурно-бытового назначения";
6. "Прочие производства и хозяйства".

Счет активный, операционный, калькуляционный, по его дебету отражают затраты в соответствующих производствах и хозяйствах, по кредиту в зависимости от вида производства – выход продукции, выручку или списание затрат за счет соответствующего целевого источника. Аналитический учет ведут по видам производств в лицевых счетах (производственных отчетах) по прочим производствам и хозяйствам в целом по хозяйству; при рассредоточении обслуживающих производств и хозяйств по разным подразделениям могут предварительно составляться лицевые счета (производственные отчеты) отдельных подразделений. В лицевых счетах (производственных отчетах) затраты группируют по установленной для соответствующих производств номенклатуре статей. Разным производствам соответствует различный набор статей, отдельные статьи по некоторым производствам могут не заполняться (сырье и материалы – по жилищно-коммунальному хозяйству, содержание домохозяйства – по всем производствам, кроме жилищно-коммунального хозяйства, и др.). Следует также отметить, что ввиду значительных различий в технологии всевозможных обслуживающих производств по каждому предприятию может быть составлен свой специализированный лицевой счет или отчет (для столовой, пекарни, ремонтно-пошивочной мастерской и т. п.). Данные этих лицевых счетов (отчетов) затем систематизируют в сводном типовом лицевом счете (производственном отчете) в целом по хозяйству.

Учет в обслуживающих производствах и хозяйствах должен точно и своевременно отражать затраты и доходы по каждому объекту, обеспечивать необходимую информацию для контроля за соблюдением сметы расходов, правильным и экономным использованием средств.

2. Учет расходов и доходов жилищно-коммунального хозяйства

Состав расходов и доходов

Сельскохозяйственные предприятия имеют на своем балансе жилищно-коммунальное хозяйство, куда включаются общественный жилой фонд, общежития коечного типа, коммунальное хозяйство, услуги за счет целевых сборов. Для учета операций по эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по субсчету 1 "Жилищно-коммунальное хозяйство" открывают аналитические счета, на которых раздельно учитывают затраты по видам деятельности: эксплуатация жилого фонда и общежитий коечного типа, коммунальное хозяйство, целевые расходы и сборы. Характерная особенность жилищно-коммунального хозяйства состоит в том, что производимые им расходы покрываются (полностью или частично) за счет установленной платы (квартирная плата, плата за общежития и т. д.).

Жилой фонд и общежития. Затраты на содержание жилого фонда и общежитий коечного типа учитывают по статьям: оплата труда с отчислениями на социальные нужды обслуживающего персонала, содержание домохозяйства, содержание основных средств, прочие расходы.

В первой статье учитывают суммы начисленной оплаты труда и отчислений на социальные нужды соответствующего персонала: по жилому фонду – дворников, сторожей, уборщиц мест общего пользования и др.; по общежитиям – комендантов, кастелянш, уборщиц и др.

На вторую статью относят расходы, связанные с содержанием домохозяйства: вывозка мусора и снега, очистка от грязи территории и крыш от снега, обслуживание мест общего пользования (освещение, отопление, уборка), расходы по технике безопасности и др.

В третьей статье фиксируют затраты (отчисления) на ремонт зданий жилого фонда и общежитий. Расходы по внутриквартирному ремонту в жилых помещениях производятся за счет квартиросъемщиков и на данную статью не относятся.

На статью "Прочие расходы" относят затраты, не вошедшие в предыдущие статьи: техническая инвентаризация имущества,

арендная плата за жилую площадь, арендованную у других предприятий и организаций, и др.

В крупных хозяйствах при наличии административно-управленческого персонала домохозяйства выделяют специальную статью для учета этих расходов (оплата труда персонала, канцелярские, телефонные, почтовые расходы и т. п. согласно смете).

На кредите аналитических счетов по эксплуатации жилого фонда и общежитий коечного типа учитывают поступления от пользователей (в соответствии с видами поступлений). В частности, доходы по жилищному хозяйству учитывают по следующим статьям: квартирная плата, арендная плата за нежилые помещения, сборы с арендаторов на покрытие эксплуатационных расходов домохозяйства, прочие доходы домохозяйства.

В первой статье отражают суммы квартирной платы за жилую площадь, занятую квартиросъемщиками. Суммы целевых сборов за отопление, освещение и т. п. сюда не включают. Квартирную плату взимают по установленным ставкам за один квадратный метр жилой площади и относят с кредита счета 29 на дебет счета 76, субсчет 5.

Во второй статье фиксируют суммы получаемой арендной платы за нежилые помещения, сдаваемые в аренду для торговых и складских целей. Арендную плату взимают по установленным ставкам с метража площади, сдаваемой в аренду.

Третья статья предназначена для учета сборов с арендаторов, поступающих сверх арендной платы, для покрытия общих расходов домохозяйства по управлению, эксплуатации и текущему ремонту жилого фонда.

По статье "Прочие доходы домохозяйства" отражают прочие доходы, не вошедшие в предыдущие статьи: доходы от сдачи в аренду имущества и инвентаря, от сдачи в аренду жилых помещений и т. п.

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

Первый вариант. При передаче в аренду объектов сотрудникам предприятия начисление сумм возмещения производится по установленным ставкам за аренду аналогично платежам за жилье: дебет счета 76, кредит счета 29 (соответственно эксплуатационные расходы учитывают по дебету счета 29).

Второй вариант. При сдаче в аренду объектов жилого фонда (в том числе и нежилых помещений) организациям и лицам на постоянной основе суммы затрат и возмещений проводят через счет

90 "Продажи": списание эксплуатационных затрат по объектам, сданным в аренду, – дебет счета 90, кредит счета 29; начисление арендной платы с арендаторов – дебет счета 76, кредит счета 90, оплата – дебет счета 51, кредит счета 76; перечисление финансового результата – дебет счета 90, кредит счета 99 (в случае превышения затрат по дебету – дебет счета 99, кредит счета 90).

Третий 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": списание эксплуатационных расходов – дебет счета 91, кредит счета 29; начисление сумм арендной платы – дебет счета 76, кредит счета 91 (при этом варианте, как правило, арендная плата превышает сумму расходов и, соответственно, результат относится с дебета счета 91 в кредит счета 99 "Прибыли и убытки".

Следует отметить, что с операцией по аренде в общем порядке берется НДС, тогда как с сумм заработной платы этот налог не взимается.

Отметим еще одну важную особенность учета затрат по счету 29. В соответствии с письмом Минфина РФ № 118 от 29.10.93 г. по объектам жилого фонда и объектам внешнего благоустройства амортизационные отчисления в системном порядке с включением их в затраты не начисляются. По данным объектам в конце года начисляется лишь износ, который отражается на забалансовом счете 010 "Износ основных средств" на аналитическом счете – по жилому фонду "Износ жилого фонда"; по объектам внешнего благоустройства – на счете "Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов".

Приобретенные объекты жилищного фонда за счет собственных или заемных средств учитывают по первоначальной стоимости по дебету счета 01 "Основные средства", аналитический счет "Жилищный фонд", в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

При приобретении отдельных квартир в объектах жилого фонда, которые у предприятия-продавца продолжают числиться в составе отдельного объекта жилого фонда, предприятие-покупатель теперь также отражает их стоимость на счете 01 "Основные средства" как свою долю.

По общежитиям коечного типа доходы учитывают в целом без подразделения на статьи. В качестве доходов считаются поступления от проживающих в общежитии (плата за койко-место).

Превышение расходов над доходами по жилищно-коммунальному хозяйству покрывается за счет источников, предусмотренных в учетной политике предприятия.

Особенности учета целевых расходов и сборов

В жилищно-коммунальном хозяйстве производятся различные целевые расходы, которые покрываются за счет соответствующих целевых сборов с квартиросъемщиков. К ним относятся: расходы на отопление, водоснабжение, освещение помещений, канализацию, очистку выгребных ям в домах, не имеющих канализации, пользование газом, радиотрансляционными точками, горячим водоснабжением и т. п. Отдельные виды из этих услуг квартиросъемщикам предоставляет хозяйство, другие (например, освещение) выполняют специализированные организации; хозяйство оплачивает их счета, а квартиросъемщики возмещают в порядке целевых сборов расходы.

Расходы за счет целевых сборов учитывают по их видам на отдельных аналитических счетах: центральное отопление, освещение, водоснабжение, канализация, ассенизация, горячее водоснабжение, радиотрансляция и др. Учтенные на этих счетах расходы должны возмещаться за счет целевых сборов путем предъявления соответствующих счетов квартиросъемщикам.

В составе расходов по центральному отоплению учитывают отнесенную на домохозяйство со счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 5 "Энергетические производства (хозяйства)", стоимость теплоснабжения. На целевые расходы по освещению относят стоимость электроэнергии, затраченной на нужды домохозяйства согласно показаниям счетчиков. Стоимость электроэнергии списывают с кредита счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 5.

В состав расходов по водоснабжению входит стоимость подаваемой воды, включая расходы на содержание водораспределительной сети, относимые на целевые расходы домохозяйства со счета 23 "Вспомогательные производства", субсчет 6 "Водоснабжение".

На аналитическом счете расходов по канализации и ассенизации учитывают оплату труда работников, обслуживающих канализационную сеть или выполняющих ассенизационные работы, отчисления на социальное и медицинское страхование, за-

траты (отчисления) на ремонт канализационных и ассенизационных сетей, расходы на спецодежду, дезинфицирующие и моющие средства.

Расходы по горячему водоснабжению состоят из оплаты труда работников по подогреву воды с отчислениями на социальные нужды, стоимости израсходованного топлива, отчислений на ремонт оборудования, прочих затрат.

На аналитическом счете расходов по радиотрансляционному узлу учитывают оплату труда работников, обслуживающих радиотрансляционные установки и радиосеть, с отчислениями на социальные нужды, стоимость электроэнергии для питания радиотрансляционного узла и его освещения, амортизацию основных средств радиоузла и линий радиофикации, затраты (отчисления) на ремонт основных средств, прочие затраты.

По перечисленным видам целевых расходов учитывают и целевые сборы, получаемые с квартиросъемщиков в покрытие целевых расходов. Целевые сборы учитывают по видам: плата за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию, за пользование радиоточками и др. Платежи за коммунальные услуги производятся по ставкам, которые должны, как правило, покрывать соответствующие целевые расходы за коммунальные услуги, предоставленные квартиросъемщикам (за исключением лиц, пользующихся в установленном законом порядке льготами по этим платежам). Стоимость льгот возмещается за счет прочих доходов и расходов предприятия по счету 91.

Расчеты в жилищно-коммунальном хозяйстве с квартиросъемщиками по оплате за жилплощадь и коммунальные услуги ведут следующим образом. Каждому квартиросъемщику выдается расчетная книжка по оплате за квартиру и коммунальные услуги (тип. ф. № ЖК-10). В нее входят расчет платежей за месяц (по всем видам), а также формы извещений и квитанций. Титульный лист книжки, а также расчет платежа по лицевому счету, номер лицевого счета в квитанциях и извещениях заполняют в домохозяйстве (на всех экземплярах квитанций и извещений). Ежемесячно квартиросъемщик заполняет квитанцию и извещение, вносит положенную сумму оплаты, после чего расчетная книжка с отметкой на корешках о суммах платежей возвращается квартиросъемщику. В хозяйстве расчеты с квартиросъемщиками учитывают на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 5 "Расчеты с квартиросъемщиками".

Коммунальное хозяйство. Аналитические счета открывают по видам коммунальных предприятий: бани, прачечные и т.п. Расходы на содержание бань и душевых на счете 29 (кроме душевых в котельных и на производстве) учитывают по следующим статьям: затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, работы и услуги, затраты на содержание основных средств, прочие расходы. При малой пропускной способности этих предприятий расходы можно учитывать в целом без детализации по статьям. По кредиту счета учитывают доходы от эксплуатации бань и душевых – поступления от пользователей по установленным тарифам на одного человека.

Расходы на содержание прачечных учитывают на дебете аналитического счета "Прачечные" в таком же порядке, как и по баням. Доходы от эксплуатации прачечных отражают по кредиту счета. В качестве доходов принимаются поступления от пользователей по установленным тарифам за стирку 1 кг белья.

Аналитический учет расходов и доходов по жилищно-коммунальному хозяйству ведут в лицевом счете (производственном отчете), где открывают отдельные графы на расходы по жилищному фонду, общежитиям коечного типа, целевым расходам по видам. Затраты учитывают по установленной номенклатуре статей и видам расходов в разрезе корреспондирующих счетов. Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитывают во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) с группировкой их по видам и корреспондирующим счетам. В конце первого раздела лицевого счета (производственного отчета) по каждому аналитическому счету (в каждой графе) сопоставляются итоги расходов и доходов, выводится сумма превышения расходов над доходами (либо наоборот) и дается корреспонденция на списание результата (на счет 91).

3. Учет в производствах бытового обслуживания населения

Общие положения

Затраты по производствам бытового обслуживания населения учитывают на субсчете 2 "Производства бытового обслуживания населения" счета 29 с открытием аналитических счетов по каждой мастерской. Рассмотрим порядок учета по данному

субсчету на примере пошивочных мастерских. Они выполняют по индивидуальным заказам населения ремонт, пошив, переделку различных швейных изделий. При приеме заказа выписывают квитанцию установленной формы в двух экземплярах, в которой фиксируют все условия выполнения заказа и его стоимость. Первый экземпляр ее является нарядом-заказом на выполнение работы; он первоначально поступает на склад сырья, а затем вместе с материалом передается в цех для выполнения заказа. Второй экземпляр квитанции, удостоверенный штампом, выдают на руки заказчику. После выполнения заказа и его оплаты заказчиком квитанцию сдают в бухгалтерию, где ее используют как документ, подтверждающий выполнение заказа.

Учет в ремонтно-пошивочных мастерских

Затраты в ремонтно-пошивочных мастерских учитывают по следующим статьям: затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды (заведующего мастерской, мастера, приемщиков и другого персонала мастерской); сырье и материалы (израсходованные на пошив и ремонт ткани, кожи, нитки, пуговицы и т. п.); работы и услуги (стоимость потребленной в мастерской электроэнергии и других услуг); содержание основных средств (амортизация и затраты (отчисления) на ремонт помещений мастерских, швейных машин и другого оборудования и расходы по их содержанию); прочие расходы (охрана труда, расход мелкого инвентаря и др.).

В конце месяца учтенные фактические затраты ремонтно-пошивочных мастерских в соответствии с выполненными заказами списывают на дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2, кредит счета 29 "Вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства"[1]. Полученную в кассу выручку за выполненные заказы отражают записью:

дебет счета 50 "Касса"

кредит счета 90 "Продажи", субсчет 1.

Финансовый результат от работы пошивочных мастерских, выведенный на счете 90, в установленном порядке перечисляют на счет 99 "Прибыли и убытки".

[1] При производстве продукции (пошив спецодежды и т. п.) ее приходуют с кредита счета 29 в дебет счета 43 "Готовая продукция".

В пошивочных мастерских должен быть налажен тщательный контроль за движением приемных квитанций. Квитанции являются бланками строгой отчетности, поэтому за их сохранность и использование несут ответственность лица (приемщик или заведующий мастерской), которым выдаются квитанции. При выдаче квитанций все бланки должны быть пронумерованы. Выдают их указанным лицам под расписку с соответствующим отражением по забалансовому счету 006 "Бланки строгой отчетности". В установленные сроки эти лица отчитываются о расходовании бланков. Данные отчетов в бухгалтерии сопоставляют с поступившими в кассу корешками на зачисленную выручку от выполнения заказов. Аналогично ведут учет в других производствах бытового обслуживания населения.

4. Учет на предприятиях общественного питания

Общие положения

Сельскохозяйственные предприятия для общественного питания организуют стационарные столовые и буфеты. Затраты на стационарных предприятиях общественного питания учитывают в составе счета 29 на субсчете 3 "Предприятия общественного питания". (Расходы по организации общественного питания на полевых станах на этом счете не учитывают, а включают в общепроизводственные расходы растениеводства как содержание полевых станов.)

Статьи затрат

1. "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды". По этой статье отражают суммы начисленной оплаты труда персонала стационарных столовых – поваров, раздатчиц, подсобных рабочих и прочего персонала, и отчисления на социальное, медицинское страхование, в пенсионный фонд по тому же персоналу;

2. "Сырье для переработки". На эту статью относят израсходованные на приготовление пищи продукты. Отпущенные в столовую продукты по установленным отпускным ценам отражают на счете 90 "Продажи";

3. "Содержание основных средств". По этой статье отражают расходы на содержание помещений столовых (кроме возмещаемых хозяйством). На эту статью относят также суммы начисленной амортизации и отчислений (затрат) на ремонт по основным средствам, используемым в столовых;

4. "Работы и услуги". По этой статье отражают стоимость выполненных для столовых работ и услуг сторонних организаций и вспомогательных производств своего хозяйства (кроме возмещаемых хозяйством);

5. "Прочие расходы". По этой статье отражают прочие виды расходов на содержание столовых, не вошедшие в предыдущие статьи: стирка и починка столового белья, лужение посуды, расход мелкого инвентаря и др.

Основным видом затрат в общественном питании является стоимость продуктов. Поступающие на общественное питание продукты приходуют в установленном порядке под материальную ответственность кладовщика. Наличие и движение продуктов в кладовой столовой учитывают в книге (карточках) складского учета по наименованиям, сортам и количеству с составлением в установленные сроки отчета о движении материальных ценностей.

Организация учета

Отпуск продуктов из кладовой на кухню оформляют на основании накладных или лимитно-заборных ведомостей с обязательным указанием наименования, сорта, количества и стоимости отпускаемой продукции. Поступившие на кухню продукты передаются под ответственность заведующего производством или его заместителя.

Следует иметь в виду, что цены на продукты, расходуемые на общественное питание, часто отличаются от цен, применяемых в материальном учете. Образующаяся при списании продуктов на общественное питание разница в ценах находит отражение на счете 90 "Продажи". Это оформляют следующими бухгалтерскими записями:

дебет счета 90 "Продажи"

кредит счета 41 "Товары"(списание продуктов по учетным ценам);

дебет счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", субсчет 3 "Предприятия общественного питания"

кредит счета 90 "Продажи" (отнесение стоимости продуктов по установленным ценам на затраты столовой).

Тем самым льготы, полученные за счет общественного питания, учитывают при обложении подоходным налогом.

Специфической особенностью учета в общественном питании является применение однодневного цикла для всех операций. Это значит, что отпуск продуктов в производство, изготовление пищи, реализацию готовых блюд отражают за каждый день.

Ежедневно в столовой определяют себестоимость готовых блюд по видам и исчисляют их реализационную цену. Для этой цели ведут специальные калькуляционные карточки (тип. ф. № 57). Каждой карточке присваивают порядковый номер, который соответствует номеру данного блюда по сборнику рецептур. Калькуляционные карточки хранят в специальных картотеках или папках.

Поскольку стоимость одного блюда может быть невысокой, для повышения точности исчисления его себестоимости исходят из расчета стоимости сырья на 100 блюд. На основании специального сборника рецептур (раскладок) в калькуляционной карточке фиксируют наименования продуктов, входящих в состав данного блюда, нормы расходов и цены, по которым продукты включаются в расчет.

В расчет себестоимости каждого блюда по калькуляционной карточке включают продукты согласно нормам их расхода и чистой массе на 100 блюд, исходя из установленных цен на сырье. К рассчитанной таким путем стоимости продуктов, требующихся на изготовление данного блюда, прибавляют сумму на покрытие издержек по содержанию столовой (оплату труда персонала и другие расходы)[1] и вычитают стоимость отходов, которые могут быть использованы на корм скоту. По полученной общей сумме затрат на изготовление 100 блюд определяют отпускную цену одного блюда. Правильность исчисления себестоимости и реализационной цены удостоверяют в карточках подписями заведующий производством и калькулятор и утверждает лицо, ответственное за общественное питание в хозяйстве.

---

[1] Предельный размер сумм наложений на покрытие издержек в сельскохозяйственных предприятиях не может превышать наценок для предприятий общественного питания III категории.

Ежедневно в конце рабочего дня на основании кассовых чеков, накладных и других документов на отпуск изделий кухни составляют акт о реализации и отпуске изделий кухни (тип. ф. № 58). В акте фиксируют количество реализованных блюд и их стоимость по реализационным ценам. В нем указывают наименование готовых изделий, их продажную цену, количество и сумму по направлениям реализации (за наличный расчет, буфетам и точкам общепита в структурных подразделениях хозяйства, работникам предприятия и др.). Продажную цену устанавливают исходя из себестоимости блюд, рассчитанной в калькуляционных карточках. Суммы реализации за наличный расчет, показанные в акте, должны соответствовать данным кассовых чеков (или талонов), по которым отпускалась пища. Кроме того, эти суммы сверяют с выручкой столовой за день, которая сдана в кассу хозяйства по приходному кассовому ордеру.

Продажу и отпуск изделий кухни в актах группируют по видам готовой продукции (блюд). При этом порционные блюда, на которые установлена повышенная наценка, выделяют в отдельную группу.

В соответствии с графиком документооборота акты сдают в бухгалтерию вместе с отчетами о движении продуктов на кухне. При необходимости данные актов о реализации и отпуске изделий кухни за месяц обобщают в отчете столовой, где выводят сводные итоги затрат, выхода продукции и ее реализации.

Отпущенные столовой блюда и выручку от их продажи относят к операциям по реализации и поэтому отражают через счет 90 "Продажи". При этом делают следующие бухгалтерские записи:

дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2 "Себестоимость продаж"
кредит счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", субсчет 3 – на себестоимость реализованных блюд согласно акту о реализации и отпуске изделий кухни и отчетам столовой;

дебет счета 50 "Касса"
кредит счета 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка" (аналитический счет "Продукция столовых и буфетов") – на суммы поступившей в кассу выручки от работы столовой.

Питание в столовой может отпускаться по абонементам (талонам). При реализации абонементов (талонов) на питание дебетуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 9 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", аналитический счет (коллективный) "Расчеты с покупателями абонементов" и кредитуют счет 90 "Продажи". Поступление денег отражают по кредиту счета 76 и дебету счета 50 "Касса".

Учет в буфетах

При стационарных столовых могут работать буфеты, через которые реализуются продукция кухни, а также готовые товары. Продукцию, поступившую в буфет из кухни или кладовой столовой, приходуют на основании накладных или лимитно-заборных ведомостей. Товары потребителям отпускают либо за наличные деньги, либо по кассовым чекам. В случае продажи за наличные деньги буфетчик ежедневно должен сдавать выручку в кассу хозяйства (за исключением установленного лимита остатка разменной монеты). При продаже по чекам в конце дня буфетчик подсчитывает сумму полученных за день чеков и сверяет ее с суммой денег, полученных кассиром. При этом он получает от кассира справку о сумме выручки буфета, поступившей в кассу. Эту справку в качестве документа о выручке прилагают к товарному отчету буфета, как правило, ежедневно.

В товарном отчете буфета отражают остаток товаров на начало дня, поступление, продажу и остаток их на конец дня в денежном выражении. К отчету прилагают оправдательные документы на поступление товаров (накладные, лимитно-заборные карты) и выручку (приходные ордера или справки о выручке). В бухгалтерии составленные отчеты проверяют. При этом особое внимание следует обращать на правильность указанных цен и таксировку приложенных к отчету накладных и лимитно-заборных ведомостей.

Все переданные для реализации в буфет товары в денежном выражении записывают под отчет буфетчику. Представленные товарные отчеты служат основанием для списания проданных товаров. Реализацию товаров через буфет, как и продукции столовой, отражают по счету 90 "Продажи".

Аналитический учет затрат и выхода продукции столовых ведут в лицевом счете (производственном отчете) столовой. Затраты учитывают согласно установленной номенклатуре статей

и их конкретным видам по корреспондирующим счетам. Отдельно учитывают выход продукции. Кредитовые обороты для записи в журнал-ордер № 10-АПК систематизируются по корреспондирующим счетам.

5. Учет затрат в детских дошкольных учреждениях

Общие положения

В составе счета 29 по субсчету 4 "Детские дошкольные учреждения" сельскохозяйственные предприятия, не передавшие эти учреждения на баланс районных организаций, ведут учет затрат по детским учреждениям: детским садам, яслям и т. п. На каждое детское учреждение, находящееся на балансе хозяйства, открывают отдельный аналитический счет.

Статьи затрат

Затраты учитывают по следующей номенклатуре статей: оплата труда с отчислениями на социальные нужды, хозяйственные расходы и приобретение книг для библиотек, расходы на питание, приобретение оборудования и инвентаря, приобретение мягкого инвентаря и одежды, прочие расходы.

По первой статье отражают суммы оплаты труда работников детских учреждений, относящихся к педагогическому, медицинскому и административно-управленческому персоналу (воспитатели, сестры, няни, уборщицы и др.). Не относят на эту статью суммы оплаты труда нештатного (несписочного) персонала. Эти выплаты относят на статьи затрат в зависимости от характера произведенных расходов. По этой же статье учитывают отчисления на социальное страхование, отчисления в пенсионный фонд и на медицинское страхование по тем же категориям персонала.

Вторая статья предназначена для учета хозяйственных расходов на содержание зданий, помещений и имущества детских учреждений: отопление, освещение, водоснабжение, канализация, стирка белья, затраты (отчисления) на ремонт и т. п. Сюда относят платежи по счетам, выплаты нештатному персоналу, расход материалов, услуги вспомогательных и прочих производств.

В третьей статье отражают затраты на приобретение различных мелких предметов и пособий для занятий с детьми (бумага, карандаши, краски, пластилин, клей и т. п.), приобретение игрушек, затраты на проведение различных мероприятий (утренников, детских праздников и т. п.). На эту статью в основном списывают платежи по счетам и товарным чекам и частично выплаты нештатному персоналу.

Статья "Расходы на питание" предназначена для учета затрат, связанных с питанием детей. Это главным образом стоимость продуктов, израсходованных на питание. В детских учреждениях на каждое блюдо составляют калькуляционные карточки. Повара совместно с заведующими детских учреждений в установленные сроки представляют отчеты о расходе продуктов.

На статью "Приобретение оборудования и инвентаря" относят расходы на приобретение различного оборудования и инвентаря, используемого для хозяйственных и учебно-воспитательных целей, а также на приобретение мебели. Сюда списывают как стоимость самого оборудования, так и расходы за его доставку. Не включают в данную статью затраты на приобретение оборудования и инвентаря для вновь выстроенных детских учреждений. Эти затраты относят на капитальные вложения.

Статья "Приобретение мягкого инвентаря и одежды" предназначена для учета расходов на приобретение мягкого инвентаря, постельных принадлежностей, спецодежды (халаты, фартуки, косынки) для воспитателей, медицинского и прочего персонала детских учреждений. Кроме того, сюда относят расходы на приобретение нательного белья и пеленок для детей ясельного возраста.

Статья "Прочие расходы" выделена для учета различных расходов, не вошедших в предыдущие статьи: командировочные расходы, канцелярские, телефонные расходы и др.

Организация учета

Переданные в детские учреждения инвентарь и оборудование находятся на материальной ответственности заведующих детскими учреждениями (или других выделенных для материальной ответственности лиц) и подлежат складскому учету. Для

этой цели открывается книга (карточки) складского учета, где весь инвентарь, постельные принадлежности, посуда, игрушки, продукты (не переданные на кухню) учитывают по наименованиям и количеству. На каждый вид материальных ценностей предназначена отдельная карточка или страница книги складского учета, где регистрируют их поступление и расход. Пришедшие в негодность материальные ценности, поломанные игрушки, разбитую посуду и т. п. списывают на основании актов на списание производственного и хозяйственного инвентаря (ф. № 269-АПК)[1].

Списание и расход продуктов производят по установленным ценам, часто значительно отличающимся от цен их оприходования, поэтому эти операции отражают через счет 90 "Продажи" таким же путем, как это делают в столовых.

Все расходы на содержание детских учреждений относят на дебет счета 29 с кредита счетов в зависимости от вида расходов: 70, 69, 96 – на суммы начисленной оплаты труда, отчислений на социальные нужды и в резерв на отпуска; 10 – на стоимость списанных материальных ценностей; 23 – на стоимость услуг вспомогательных производств; 90 – на списанные продукты по ценам реализации; 50, 71 – на мелкие денежные расходы; 60, 76 – на суммы оплаты счетов разных организаций.

Учтенные на дебете счета 29 расходы по содержанию детских учреждений в установленные сроки списывают за счет выделенных для этих целей источников в соответствии с утвержденной учетной политикой организации.

Учет посещения детьми детских учреждений ведут в специальном табеле посещаемости, на основании которого по истечении каждого месяца составляют ведомость начисления взносов родителей, данные которой служат основанием для платежей родителей за содержание детей в детских учреждениях.

Аналитический учет затрат по детским учреждениям в целом по хозяйству ведут в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) по отдельным колонкам на каждое детское учреждение. На каждый вид расходов выделена строка в корреспонденции с соответствующим кредитуемым счетом; затраты группируют по установленной номенклатуре статей.

[1] По классификации Госкомстата РФ – ф. № МБ-8.

Учебные расходы и приобретение книг для библиотек в течение месяца учитывают в отдельных колонках лицевого счета, а в конце месяца их относят на соответствующую статью расходов (по свободной строке лицевого счета). Во избежание повторного счета эти суммы по статьям и итогу, где они первоначально накапливались, показывают со знаком "минус". Списание затрат на содержание детских учреждений за счет соответствующих источников (кредит счета 29) отражают во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) в корреспонденции со счетом, принятым в утвержденной учетной политике предприятия.

6. Учет в других обслуживающих производствах и хозяйствах

Общие положения

Сельскохозяйственные предприятия могут иметь и другие обслуживающие производства и хозяйства: пекарни, дома быта, парикмахерские и пр. На каждый из указанных видов обслуживающих производств и хозяйств в составе счета 29 открывают отдельный аналитический счет по соответствующим субсчетам. На дебете этих счетов учитывают затраты согласно установленной номенклатуре статей, на кредите – выход продукции или поступающую в оплату услуг выручку.

Статьи затрат

Затраты пекарен учитывают по следующей номенклатуре статей: на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, сырье и материалы, затраты на содержание основных средств, работы и услуги, прочие затраты.

В первой статье отражают суммы начисленной оплаты труда и отчисления на социальное и медицинское страхование, также отчисления в пенсионный фонд пекарей, истопников и других работников пекарен. Вторая статья предназначена для учета израсходованных на выпечку хлебобулочных изделий муки, масла, соли, сахара и других продуктов и специй. В статье "Затраты на содержание основных средств" отражают суммы амортизации, затрат (отчислений) на ремонт и других затрат на

содержание зданий пекарен и оборудования в них. На статью "Работы и услуги" списывают стоимость отопления, освещения, водоснабжения, газоснабжения и других услуг вспомогательных производств и сторонних организаций. Последняя статья предназначена для учета прочих расходов, не вошедших в предыдущие статьи: расход спецодежды и спецобуви и др.

Организация учета

Продукцию пекарен приходуют на основании актов или накладных. При этом делают запись по дебету счета 43 "Готовая продукция", субсчет 4, либо счета 41 "Товары", субсчет 2, с кредита счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства". Полученные хлебобулочные изделия учитывают по их наименованиям, массе (или количеству) и стоимости. При выпечке одного вида продукции (хлеб) все фактические затраты пекарни относят на этот вид продукции. При производстве нескольких видов хлебобулочных изделий для определения себестоимости каждого фактические затраты распределяют по видам изделий пропорционально стоимости их по ценам реализации.

На отдельных аналитических счетах по субсчетам 5 и 7 счета 29 учитывают имеющиеся в хозяйстве другие учреждения бытового обслуживания: дома быта, парикмахерские и др. По домам быта затраты и выручку учитывают раздельно по каждому виду предоставляемых ими услуг; по парикмахерским на дебете аналитических счетов затраты учитывают общей суммой без детализации по статьям. Сумму затрат списывают в дебет счета 90, а поступающую выручку приходуют по дебету счета 50 "Касса" и кредиту счета 90 "Продажи" по субсчету 1 "Выручка".

В каждом из перечисленных производств бытового обслуживания обычно учтенные в дебете счетов затраты покрываются поступлениями по кредиту счета 90. Однако бывают случаи, когда сумма расходов превышает сумму поступления. В этом случае превышение расходов над поступлениями относится за счет прибыли проводкой: дебет счета 99 "Прибыли и убытки", кредит счета 90 "Продажи".

Аналитический учет по каждому из перечисленных производств ведут в лицевых счетах (производственных отчетах) в отдельных графах на каждый вид производства. Затраты группируют по установленной номенклатуре статей расходов.

7. Учет затрат в организациях социально-культурного и бытового обслуживания, созданных на совместной основе

Общие положения

В ряде регионов для обслуживания социально-бытовых нужд сельскохозяйственных предприятий были созданы на совместной основе санатории, дома отдыха, детские лагеря, дома престарелых и т. п.[1]

Затраты в организациях сферы социально-культурного и бытового обслуживания учитывают на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", субсчет 5 "Учреждения культурно-бытового назначения" в соответствии с порядком, установленным для соответствующих организаций и учреждений аналогичных видов деятельности, по следующей номенклатуре статей: затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды, продукты питания, лечебные процедуры и медикаменты, культурные мероприятия и физкультура, хозяйственные расходы, износ (расход) малоценного инвентаря, спецодежды, белья и постельных принадлежностей, затраты на содержание основных средств, административно-управленческие расходы, общесанитарные расходы.

Статьи затрат

Подробнее рассмотрим наиболее характерные для этих учреждений статьи затрат. На статью "Продукты питания" списывают стоимость отпущенных в столовую продуктов с кредита счета 41 "Товары". По статье "Лечебные процедуры и медикаменты" отражают самые различные расходы, связанные с предоставлением санаторно-курортного лечения или амбулаторного обслуживания: израсходованные медикаменты, перевязочные материалы, концентрированные витамины (соки, настои, таблетки), материалы в лечебных и диагностических кабинетах,

[1] Организация учета по совместной деятельности рассматривается в параграфе 6 «Учет расчетов по простому товариществу (по совместной деятельности», глава VIII первой части учебника).

медицинская документация и медицинский инвентарь стоимостью ниже установленного лимита за единицу и т. п. Сюда же относят стоимость лечебных процедур, полученных на стороне (с кредита счета 60).

По статье "Культурные мероприятия и физкультура" отражают расходы, связанные с проведением культурно-массовых и физкультурных мероприятий: лекции, концерты, экскурсии, подписка на газеты и журналы, организация художественной самодеятельности, спортивных мероприятий, включая расходы на реквизит и физкультурный инвентарь, не относящийся к основным фондам.

На статью "Хозяйственные расходы" списывают стоимость израсходованного на отопление зданий, приготовление пищи топлива, потребленной на освещение электроэнергии, расходы на медицинские, бытовые нужды, на содержание помещений, стирку белья и т. п. Статья "Общесанитарные расходы" выделена для учета расходов общего характера.

Организация учета

Одновременно с учетом затрат на содержание оздоровительных учреждений в соответствующих учетных регистрах обязательно фиксируют ежемесячно и количество фактически использованных койко-дней. Путем деления учтенных фактических затрат на количество использованных койко-дней определяют себестоимость содержания одного койко-дня.

Учтенные на счете 29 фактические затраты содержания койко-дней ежемесячно списывают с кредита счета 29 на дебет счета 90 "Продажи", субсчет 2. По кредиту счета 90, субсчет 1, учитывают выручку от реализации путевок в корреспонденции со счетами 50 "Касса', 51 "Расчетные счета" или соответствующими счетами расчетов.

Разница между общей суммой поступлений от реализации путевок (кредит счета 90) и фактическими затратами на содержание койко-дней отдыхающих (дебет счета 90) составит финансовый результат деятельности совместного оздоровительного учреждения, который перечисляют в установленном порядке со счета 90 на счет 99 "Прибыли и убытки".

8. Учет некоммерческой деятельности

На отдельном субсчете 6 "Некоммерческая деятельность" счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" учитывают затраты потребительских кооперативов по обслуживанию лечебной и оздоровительной деятельности в сельскохозяйственных предприятиях. Кооперативы являются самостоятельными организациями, но обслуживают нужды сельскохозяйственных предприятий на некоммерческих основах. Сельскохозяйственные предприятия вносят определенные суммы в паевые фонды кооперативов и суммы на проведение оздоровительной деятельности, которые зачисляют в кооперативе на дебет счета 51 "Расчетные счета" и кредит счета 86 "Целевое финансирование", аналитический счет "Поступления на оздоровительную деятельность".

Все затраты кооператива на проведение в хозяйстве оздоровительной деятельности учитываются на счете 29, субсчет 6 "Некоммерческая деятельность", аналитический счет "Оздоровительные мероприятия", в корреспонденции со счетами по видам расходов: 70, 69, 41, 10, 23 и др. В конце квартала учтенные на субсчете суммы комплексной статьей списывают с субсчета "Некомерческая деятельность" в дебет счета 86, аналитический счет "Поступления на оздоровительную деятельность". В сельскохозяйственных предприятиях указанные затраты также учитывают на счете 29, субсчет 6, аналитический счет "Оздоровительные мероприятия", а списываются они тоже за счет средств счета 86 либо счета 91 при отсутствии свободных источников финансирования по счету 86.

Аналитический учет по счету 29, субсчет 6, ведут по каждому виду проведенных оздоровительных расходов.

9. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах при компьютерной форме учета

При компьютерной форме учета затраты в обслуживающих производствах и хозяйствах учитывают на АРМе по учету затрат в таком же порядке, как и по другим производствам.

ГЛАВА IX

Закрытие операционных и результатных счетов

1. Значение, общие принципы и последовательность закрытия счетов

Общие положения

Важным этапом в бухгалтерском учете является закрытие в конце года операционных счетов: калькуляционных, сопоставляющих, собирательно-распределительных, а также счетов финансовых результатов.

Необходимость закрытия счетов вытекает из существующей системы ведения бухгалтерского учета. Выше уже отмечалось, что не все затраты в течение года могут быть отнесены непосредственно на основное производство. Значительная доля их аккумулируется на собирательно-распределительных счетах, многие из которых в условиях сельскохозяйственного производства могут быть закрыты только в конце года. Кроме того, наличие в хозяйстве вспомогательных производств также создает необходимость отнесения этих затрат на основное производство. Даже при отнесении их в течение года окончательное закрытие таких счетов, как правило, возможно лишь в конце года. В результате закрытия собирательно-распределительных счетов вспомогательных производств возникает возможность исчисления себестоимости продукции основных отраслей и закрытия счетов основных производств в части завершенных процессов. Как известно, вся эта работа в сельском хозяйстве может быть осуществлена лишь в конце года. Наконец, на основе исчисления себестоимости могут быть определены фактические затраты по реализованной продукции и закрыты сопоставляющие счета процесса реализации.

Закрытием счетов завершается бухгалтерская работа за отчетный год. Этот заключительный этап является не менее важным, чем текущий учет на протяжении года. Закрытие счетов следует отличать от заключения их. *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.

Закрытие счетов следует проводить в системном порядке с отражением результатов закрытия каждого счета на других счетах бухгалтерского учета. Это значит, что определение, распределение и отражение отклонений фактической себестоимости от плановой (калькуляционных разниц) и выведение финансовых результатов осуществляют непосредственно в системе аналитического и синтетического учета и контролируют путем сверки оборотов либо другими приемами проверки правильности записей в бухгалтерских регистрах.

Распределение калькуляционных разниц в системе счетов бухгалтерского учета исключает возможность допущения тех ошибок, которые могут возникнуть при выполнении этой работы внесистемным путем. 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 списания сумм по счету 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в соответствии с принятыми решениями о порядке взыскания недостач и потерь. 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. Все обороты и сальдо по аналитическим счетам выверяют с предварительным балансом. Только после этого можно составлять расчеты и бухгалтерские записи по закрытию счетов для получения заключительного баланса на конец отчетного года.

Последовательность закрытия счетов

Для получения заключительного баланса полностью закрывают следующие операционные и результатные счета: 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (в отдельных случаях может оставаться сальдо в пределах незавершенного производства), 44 "Расходы на продажу", 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы", 99 "Прибыли и убытки". Перед составлением заключительного баланса списывают расходы (за исключением затрат в незавершенном производстве), учтенные на счетах: 20 "Основное производство", субсчета 1 "Растениеводство", 2 "Животноводство", 3 "Промышленное производство"; 97 "Расходы будущих периодов", 08 "Вложения во внеоборотные активы".

До закрытия счетов выполненная работа вспомогательных производств и продукция основного производства будут оценены на соответствующих счетах по плановой себестоимости. В ходе закрытия счетов плановую себестоимость (сначала по работам вспомогательных производств, а потом по продукции основных отраслей производства) доводят до фактической себестоимости.

После закрытия этих счетов в заключительный баланс хозяйства войдут инвентарные, денежные, фондовые и расчетные счета в полном объеме. Калькуляционные счета войдут в заключительный баланс лишь в части затрат на незавершенное производство, незаконченное строительство и незаконченный ремонт.

Некоторые счета, например по учету денежных средств и по учету расчетов с организациями и лицами, операциями по закрытию счетов не затрагиваются; отдельные счета, например счета по учету основных средств и материальных ценностей, затрагиваются только для уточнения плановой или предварительной себестоимости, по которой эти ценности были оприходованы в течение отчетного года.

В условиях сельскохозяйственного производства чрезвычайно важной является правильная, экономически обоснованная последовательность закрытия счетов. Условия сельскохозяйственного производства таковы, что некоторую часть производимой продукции предприятие использует для своих производственных нужд (семена, корма и т. п.). Вспомогательные производства также оказывают взаимные услуги друг другу. Все это создает определенные сложности при закрытии счетов. Не всегда представляется возможным полное распределение калькуляционных разниц на весь объем продукции или выполненных работ, так как на закрытый счет не относятся калькуляционные разницы с тех счетов, которые закрываются позже. Таким образом, на счетах, которые закрывают в первоочередном порядке, некоторая часть затрат остается без корректирования, т. е. в плановой оценке.

В то же время калькуляционная разница по счетам, закрываемым в последнюю очередь, распределяется не на все объекты учета, так как на уже закрытые счета их отнести, естественно, не представляется возможным. Следовательно, при закрытии счетов допускаются определенные условности, избежать которых невозможно. Наибольшее количество таких условностей допускается по счетам, которые закрывают на первом этапе, так как на них не может быть отнесена сумма калькуляционных разниц со счетов, которые закрывают позже.

Чтобы свести до минимума условности 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 "Машинно-тракторный парк").

2. Закрывают субсчет 23-3 "Машинно-тракторный парк".

3. Распределяют расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрывают счета 97 "Расходы будущих периодов" (по затратам, относимым на издержки текущего года), 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы".

4. Распределяют или корректируют суммы амортизации и отчислений (затрат) на ремонт основных средств, учтенные на отдельных счетах в отрасли растениеводства.

5. Исчисляют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают выявленные отклонения. В определенной последовательности закрывают субсчета 1 "Растениеводство" и 2 "Животноводство" счета 20 "Основное производство", счет 28 "Брак в производстве", субсчет 20-3 "Промышленное производство".

6. Закрывают счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" по субсчетам собственно обслуживающих производств.

7. Списывают затраты по завершенным процессам и уточняют записи на счетах сферы капитальных вложений.

8. Определяют финансовые результаты от реализации продукции, работ и услуг и закрывают счет 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы".

9. Списывают прибыль или убыток и закрывают счет 99 "Прибыли и убытки".

2. Закрытие счета 23 "Вспомогательные производства" (кроме субсчета 23-3)

Общие положения

В связи с тем, что вспомогательные производства выполняют работы и услуги практически для всех отраслей и видов деятельности в хозяйстве, т. е. имеют наибольшее число потребителей, этот счет закрывают в первую очередь.

В течение года выполненные работы и услуги вспомогательных производств были отнесены на счета потребителей услуг по плановой себестоимости единицы работ. В конце года на основании расчета фактической себестоимости по каждому производству определяют отклонения фактической себестоимости от плановой (калькуляционные разницы), которые распределяют по счетам в соответствии с объемом выполненных работ (услуг). В этом и заключается основное содержание закрытия данного счета.

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. При таком порядке по

счету 23 стоимость взаимных услуг вспомогательных производств остается в плановой оценке. Такой порядок вполне обоснован при небольших суммах отклонений фактической себестоимости от плановой. Однако когда эти отклонения составляют значительную долю (что на практике бывает очень часто), применяют полное распределение калькуляционной разницы, в том числе и внутри счета 23 (кроме счетов уже закрытых производств).

В целом по счету 23 действует общий принцип очередности закрытия счетов: от производств с большим количеством потребителей услуг и минимумом встречных затрат к производствам с минимальным числом потребителей (в пределах и вне счета 23) и большими встречными услугами. В соответствии с этим для большинства хозяйств наиболее целесообразна следующая очередность закрытия счетов вспомогательных производств: электроснабжение, водоснабжение, газоснабжение, теплоснабжение, гужевой транспорт, автотранспорт, ремонтные производства, машинно-тракторный парк.

Закрытие отдельных субсчетов

Электроснабжение. Стоимость потребленной электроэнергии ежемесячно относят на счета потребителей (на счета прочих вспомогательных производств, растениеводства, животноводства и т. д.) по плановой оценке киловатт-часа.

В конце года на основании записей по счету 23 "Вспомогательные производства", субсчет 5 "Энергетические производства (хозяйства)", определяют фактическую себестоимость киловатт-часа электроэнергии. Для этого общую сумму затрат, учтенных по дебету аналитического счета электроснабжения, делят на количество выработанной за год электроэнергии.

Затем подсчитывают отклонения фактической себестоимости электроэнергии от плановой оценки, по которой затраты ее были списаны в течение года. На сумму выявленных разниц делают корректировку затрат по соответствующим счетам (дополнительную запись при перерасходе и сторнировочную запись при экономии), для чего составляют ведомость корректировочных записей (бухгалтерская справка) на закрытие счета с включением в нее всех потребителей электроэнергии. Суммы корректировки затрат по каждому потребителю относят пропорционально потребленной электроэнергии.

Водоснабжение. Этот аналитический счет закрывают после закрытия счета "Электроснабжение", так как насосные установки по подаче воды работают с помощью электромоторов, т. е. являются потребителями электроэнергии. Однако если в хозяйстве насосные установки приводятся в действие с помощью двигателей внутреннего сгорания, то счет "Водоснабжение" может быть закрыт первым.

Единицей исчисления себестоимости по водоснабжению является кубометр воды. В течение года потребленную воду списывают на счета потребителей по плановой себестоимости. В конце года определяют фактическую себестоимость кубометра воды и суммы калькуляционных разниц. Себестоимость кубометра воды исчисляют делением всей суммы затрат на общее количество воды, поданной собственными водокачками и водоснабжающей организацией. Разница между фактической и плановой себестоимостью в расчете на кубометр воды является коэффициентом, по которому распределяют калькуляционную разницу на счета потребителей воды. Сумму затрат, подлежащих дополнительному списанию (при перерасходе) или сторнированию (при экономии), по каждому потребителю определяют умножением количества потребленной воды на коэффициент для распределения затрат. После распределения и списания калькуляционной разницы счет "Водоснабжение" полностью закрывается, в заключительном балансе хозяйства сальдо не имеет.

Порядок составления расчета на списание калькуляционных разниц по водоснабжению (ведомость корректировочных записей) 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 "Электроснабжение" уже закрыт.

Аналитические счета "Теплоснабжение" и "Газоснабжение" закрывают в таком же порядке. Очередность закрытия их с учетом конкретных условий хозяйства может быть различной в пределах счета 23 (их можно закрывать и после аналитического счета "Автомобильный транспорт", если автотранспорт производит большие услуги для этих производств).

Гужевой транспорт. В течение года по дебету этого счета учитывают затраты на содержание рабочего скота. По кредиту счета в течение года выполненные гужевым транспортом работы ежемесячно списывают на счета потребителей услуг в оценке

по плановой себестоимости единицы работы. Кроме того, по кредиту счета отражают получение приплода молодняка рабочего скота и другую побочную продукцию (навоз, шерсть-линьку, конский волос). Приплод молодняка рабочего скота дооценивают по плановой себестоимости одной головы приплода, которая определяется в размере плановой стоимости 60 фуражных дней содержания взрослой головы рабочего скота.

Навоз оценивается исходя из расчета себестоимости 1 т навоза, а шерсть-линька, конский волос и молоко – по ценам возможной реализации или использования. В конце года, после составления расчета себестоимости, плановая себестоимость оказанных услуг и полученного приплода корректируется до фактической. Выявленную разницу пропорционально произведенной работе распределяют на те же счета, на которые были списаны затраты в течение года (за исключением уже закрытых счетов вспомогательных производств). После распределения и списания на счета потребителей услуг калькуляционной разницы счет "Гужевой транспорт" закрывается.

Закрытие счета "Гужевой транспорт" имеет в отличие от других счетов вспомогательных производств ряд характерных особенностей. Связано это с тем, что помимо основной единицы исчисления себестоимости услуг (рабочего дня перевозок) по этому счету определяют и соответственно корректируют себестоимость приплода. При закрытии счета "Гужевой транспорт" и корректировке себестоимости рабочего дня перевозок и приплода применяют определенную последовательность расчетов. Первоначально устанавливают фактическую себестоимость одной головы приплода и калькуляционную разницу по приплоду. Для этого составляют специальный расчет, в котором используют следующие данные: общую сумму затрат на содержание рабочего скота, количество кормо-дней, количество полученного приплода и плановую себестоимость всего приплода. Эти сведения получают по счету "Гужевой транспорт". На их основании определяют:

себестоимость одного кормо-дня как частное от деления общей суммы затрат на общее число кормо-дней;

себестоимость одной головы приплода как результат от умножения себестоимости одного кормо-дня на 60 фуражных дней;

себестоимость всего приплода как произведение количества приплода и фактической себестоимости одной головы приплода;

общую сумму калькуляционной разницы, подлежащей отнесению (дополнительному списанию или сторнированию) на оприходованный приплод. Эту сумму находят как разницу между фактической и плановой себестоимостью всего приплода.

После того как будет определена и дополнительно списана калькуляционная разница по приплоду рабочего скота (кредит счета 23, дебет счета 11), на счете гужевого транспорта остается сумма, подлежащая распределению на счета потребителей услуг живой тягловой силы. Эту сумму устанавливают как разницу между фактическими затратами, учтенными по дебету счета, и фактической себестоимостью полученного приплода, стоимостью навоза и плановой себестоимостью выполненных за год работ, учтенных по кредиту счета. Делением оставшейся суммы на число отработанных живой тягловой силой рабочих дней определяют коэффициент, по которому распределяется оставшаяся сумма на счета потребителей. При распределении общей суммы калькуляционной разницы из расчета исключают рабочие дни перевозок по самообслуживанию, а также относящиеся к уже закрытым счетам вспомогательных производств. После всех корректировочных записей счет гужевого транспорта закрывается и в балансе остатка не имеет.

Автомобильный транспорт. В течение года выполненную автотранспортом работу списывают ежемесячно по кредиту счета автомобильного транспорта согласно плановой себестоимости и относят на дебет счетов потребителей услуг. В конце года после расчета фактической себестоимости автоперевозок определяют отклонения фактических затрат от плановых. По грузовому автотранспорту по отношению общей суммы отклонений к количеству тонно-километров, принимаемых в расчет, устанавливают коэффициент, по которому общую сумму отклонений распределяют на объекты учета затрат. Количество тонно-километров, принимаемых в расчет, находят с учетом исключения из общего количества выполненных работ, относящихся к уже закрытым счетам, и работ по самообслуживанию. В итоге калькуляционную разницу распределяют лишь на те счета, которые к данному моменту еще не закрыты.

При закрытии счета "Автомобильный транспорт" и распределении отклонений следует иметь в виду, что их не всегда списывают на те счета, на которые были отнесены в течение года затраты по автотранспорту. Например, суммы отклонений, относящиеся к перевозке уже израсходованных нефтепродуктов, списывают прямо на затраты по растениеводству или по машинно-тракторному парку, минуя счет 10 "Материалы", субсчет 3 "Топливо". Отклонения по перевозке израсходованных минеральных удобрений списывают также на субсчет 20-1 "Растениеводство", по перевозке кормов – на субсчет 20-2 "Животноводство".

Ремонтное производство. Следующим этапом в закрытии счета 23 "Вспомогательные производства" является закрытие субсчетов 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 и других производств включают фактические расходы на ремонт, то с данных субсчетов их списывают непосредственно на счета 20 "Основное производство" (субсчета 1, 2, 3), 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и др. (в зависимости от целевого использования объекта ремонта). Если же в хозяйстве в затраты производства включают нормативные отчисления в ремонтный фонд, то с субсчетов 1, 2 счета 23 затраты списывают за счет созданного ремонтного фонда в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов», субсчет 1 "Ремонтный фонд".

Независимо от применяемого метода учета затрат на ремонт практически по данным субсчетам затраты списывают и относят по назначению в течение года по мере завершения ремонта (в том числе и затраты по законченному ремонту за счет ремонтного фонда). При этом, как правило, в затраты по ремонту включают в нормативном размере и накладные (цеховые) расходы ремонтной мастерской. При таком порядке в конце года возникает необходимость лишь в уточнении, корректировке списанных в течение года накладных расходов до их фактических размеров. Списание и распределение по объектам ремонта отклонений фактических сумм цеховых расходов от нормативных производят пропорционально отнесенным в течение года нормативным суммам накладных расходов.

Следовательно, закрытие данных субсчетов в конце года сводится, по существу, к корректировке списанных в течение года накладных расходов ремонтной мастерской , а также расходов на ремонт зданий и сооружений. На конец года сальдо по субсчетам 1 "Ремонтные мастерские" и 2 "Ремонт зданий и сооружений" счета 23 "Вспомогательные производства" может оставаться лишь в пределах незавершенного производства по капитальному ремонту зданий и сооружений или техники в ремонтной мастерской. В балансе это сальдо присоединяют к счету 97 "Расходы будущих периодов" и показывают по этой статье.

3. Закрытие субсчета 23-3 "Машинно-тракторный парк"

В связи с тем, что по счету 23-3 "Машинно-тракторный парк" применяют особый порядок учета в зависимости от вида машинно-тракторных работ (транспортные работы тракторов, сельскохозяйственные работы), порядок его закрытия имеет свои особенности.

По данному субсчету в течение года с кредита списывают по назначению стоимость выполненных транспортных работ (за исключением таких работ в растениеводстве) по плановой себестоимости условного эталонного гектара 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 основных средств, отчисления (затраты) на ремонт основных средств[1], прочие производственные затраты (кроме оплаты труда и нефтепродуктов) и корректировка списанных сумм по транспортным работам тракторов.

По статье "Амортизация основных средств" суммы амортизационных отчислений по основным средствам машинно-тракторного парка (тракторы, тракторные прицепы, гаражи, навесы, машинные дворы, площадки для хранения техники и т. п.) распределяют пропорционально объему выполненных механизированных работ в условных эталонных гектарах или корректируют списанные в течение года суммы.

[1] По этим двум статьям, если в течение года затраты списывались в плановом размере, в конце года делают корректировку списанных сумм.

В таком же порядке распределяют в конце года затраты, учтенные по статьям "Отчисления (затраты) на ремонт основных средств" и "Прочие затраты". По всем этим статьям затраты списывают без включения сумм, относящихся к транспортным работам тракторов (за исключением транспортных работ в растениеводстве).

После списания сумм по всем перечисленным статьям на субсчете остаются затраты, относящиеся к транспортным работам тракторов (за исключением таких работ в растениеводстве). Эти суммы составляют фактическую себестоимость транспортных работ (без работ в растениеводстве). Завершающим этапом в закрытии субсчета является доведение плановой себестоимости транспортных работ до фактической путем распределения имеющегося на субсчете остатка пропорционально списанным в течение года транспортным работам в плановой оценке условного эталонного гектара. После этого субсчет закрывают, и в заключительном балансе он остатка не имеет. Следует отметить, что работа по закрытию субсчета 3 в настоящее время неоправданно усложнена из-за объединения на одном аналитическом счете учета затрат по сельскохозяйственным и транспортным работам тракторов.

На отдельных аналитических счетах по субсчету 23-3 учитывают затраты на содержание и эксплуатацию самоходных машин. Закрытие этих аналитических счетов в конце года сводится к распределению и отнесению по назначению затрат на амортизацию, ремонт и прочие расходы. Поскольку затраты на эксплуатацию самоходных машин учитывают раздельно на аналитических счетах по видам используемых комбайнов и машин, распределение делают раздельно по каждому аналитическому счету. Естественно, что и база для распределения затрат по различным видам машин будет разная. Так, амортизацию по зерноуборочным комбайнам, кормоуборочным машинам распределяют на объекты учета затрат в растениеводстве пропорционально площадям уборки, по сеялкам – пропорционально площадям посева, по машинам для внесения в почву удобрений – пропорционально количеству внесенных под культуру удобрений в физической массе, по машинам узкоспециализированного назначения (льноуборочные, картофелеуборочные, свекло-

уборочные, хлопкоуборочные машины и комбайны, картофелепосадочные машины и т. п.) – непосредственно на соответствующие культуры (группы культур). По остальным статьям затраты распределяют пропорционально суммам отнесенной амортизации. После этого аналитические счета по содержанию и эксплуатации самоходных машин закрывают, в заключительном балансе эти аналитические счета, как и в целом субсчет 23-3, сальдо не имеют.

4. Закрытие счетов общепроизводственных, общехозяйственных расходов. Списание по назначению расходов будущих периодов

Общие положения

После закрытия счетов вспомогательных производств, включая затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка, закрывают счета общепроизводственных, общехозяйственных расходов и расходов будущих периодов. При этом, если на счете 97 числятся затраты, которые должны быть отнесены на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в первую очередь приступают к списанию затрат по счету 97. К числу таких расходов могут относиться затраты на устройство временных сооружений (некапитального характера) на полевых станах, аренду помещений общепроизводственного и общехозяйственного назначения, подписку на научно-техническую литературу, абонементная плата за пользование телефоном и т. д.

Закрытие счета 97

При списании со счета 97 затрат на издержки отчетного года составляют ведомость, в графах которой отражают каждый вид расходов, подлежащий отнесению на затраты текущего года. В ведомости важно правильно определить по каждому виду сумму расходов, подлежащих списанию со счета 97. Например, по сооружениям некапитального характера это устанавливают исходя из срока их службы. По прочим расходам суммы списаний на затраты текущего года определяют исходя из вида платежей.

Так, арендные платежи относятся на затраты того периода, за который они уплачены; аналогично поступают с платежами за периодические издания, за пользование телефоном и т. п. По затратам, которые списывают со счета 97 на счета основного производства (устройство летних лагерей для скота, силосных траншей и т. п.), важно правильно установить базу для распределения их на конкретные объекты учета затрат. Наиболее правильный принцип – учет степени действительного использования данного объекта по соответствующей учетной группе. Если это оказывается невозможным, то затраты распределяют пропорционально условным показателям (условное поголовье и др.).

Учтенные на счете 97 отдельной статьей суммы начисленной амортизации по внутрихозяйственным производственным мелиоративным фондам списывают равными долями в течение трех лет на те объекты учета затрат по субсчету 20-1 "Растениеводство", к которым относятся соответствующие мелиоративные фонды.

На основании ведомости на списание затрат делается запись на дебет счетов по направлениям затрат и кредит счета 97 "Расходы будущих периодов". После списания затрат, приходящихся на отчетный период, по счету 97 остается сальдо в пределах затрат, относящихся к будущим отчетным периодам.

Закрытие счета 25

Следующим этапом в закрытии счетов является распределение на основные отрасли сумм расходов по организации и управлению производством, т. е. закрытие счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Общепроизводственные расходы растениеводства распределяют по всем культурам (группам культур) и видам незавершенного производства, учтенным на субсчете 20-1 "Растениеводство". Общепроизводственные расходы растениеводства не относят на особые аналитические счета, открываемые в составе субсчета 20-1 для учета затрат, подлежащих распределению [нераспределенные отчисления (затраты) на ремонт и амортизацию, затраты на орошение и др.].

Общепроизводственные расходы в животноводстве распределяют по всем видам и группам скота, учтенным на субсчете 20-2 "Животноводство".

Почти все расходы на счете 25 "Общепроизводственные расходы" к моменту его закрытия бывают учтены по фактической стоимости, поскольку услуги вспомогательных производств на этом счете уже откорректированы, а продукция основного производства на счете 25 почти не отражается. Исключением могут быть случаи расхода соломы на общепроизводственные цели. Естественно, что стоимость побочной продукции растениеводства войдет в общепроизводственные затраты по цене оприходования.

На правильность распределения общепроизводственных расходов влияет последовательность закрытия аналитических счетов счета 25. Поэтому следует придерживаться той последовательности, которая дает наибольшую точность в распределении затрат на объекты исчисления себестоимости.

Независимо от применяемого способа закрытия аналитических счетов внутри счета 25 общее закрытие этого счета делают на основании сводной ведомости распределения затрат. В эту ведомость включают суммы общепроизводственных расходов, подлежащие распределению. Основанием для распределения таких расходов по каждому объекту учета затрат основного производства являются суммы основных затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты. Путем вычитания этих статей из основных затрат по каждому объекту учета получают базу для распределения общепроизводственных расходов.

Следует учесть, что в базу для распределения общепроизводственных расходов включают соответствующие затраты только за календарный год. Это значит, что все расходы, учтенные на счете 25, распределяют и по переходящему на будущий год незавершенному производству, но не относят на незавершенное производство, переходящее с прошлых лет. Делением общепроизводственных расходов конкретной отрасли на общую базу рассчитывают коэффициент для распределения. После этого по каждому объекту учета затрат устанавливают сумму приходящихся общепроизводственных расходов путем умножения базы для распределения по этому объекту на найденный коэффициент.

Следует иметь в виду, что в течение года суммы общепроизводственных расходов могли относиться на объекты учета затрат

основного производства в нормативном размере. В этом случае по каждому объекту в ведомости определяют разницу для дополнительного списания (сторнирования) путем вычитания из суммы, приходящейся по расчету, уже списанных в течение года затрат.

На основании ведомости распределения общепроизводственные расходы списывают по кредиту счета 25 и относят на дебет счетов основных производств (субсчета 20-1, 20-2) согласно соответствующим объектам учета затрат. После разноски по счетам сумм, отраженных в ведомости, счет 25 "Общепроизводственные расходы" полностью закрывают, и он в заключительном балансе сальдо не имеет.

При раздельном учете в хозяйстве на счете 25 общепроизводственных расходов по внутрихозяйственным подразделениям (бригадные, фермские, цеховые расходы) распределение общепроизводственных расходов делают с учетом этого, т. е. в целом по отраслям будут распределяться только соответствующие общеотраслевые расходы (растениеводства, животноводства, других производств), а общепроизводственные расходы подразделений (бригадные, цеховые, фермские) будут относиться только на объекты учета затрат соответствующих подразделений.

Следует отметить, что общепроизводственные расходы (по растениеводству, животноводству и промышленному производству) распределяют в пределах дебетового сальдо, числящегося по соответствующим аналитическим счетам на конец года. Это значит, что предварительно должны быть отражены по кредиту счетов все суммы, направляемые в уменьшение общепроизводственных расходов. К числу таких сумм относятся: стоимость материалов, полученных при разборке полевых станов; стоимость металлолома, полученного при ремонте оборудования промышленных производств, и т. п. Правильность отражения этих операций имеет важное значение для установления суммы общепроизводственных расходов, подлежащих распределению.

Закрытие счета 26

Аналогично закрывают счет 26 "Общехозяйственные расходы". Учтенные на этом счете суммы за минусом сумм, обращаемых на уменьшение непроизводительных расходов, распределяют в конце года на счета основных производств, включая рабо-

ты под урожай будущего года, и относят в установленном размере на работы, выполненные вспомогательными производствами на сторону, работы по строительству, произведенному хозяйственным способом, закладке и выращиванию многолетних насаждений.

Порядок отнесения общехозяйственных расходов на капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом, закладку и выращиваиие многолетних насаждений установлен следующий:

если строительство не имеет своего хозяйственного аппарата и его административно-хозяйственное обслуживание выполняется штатом и средствами хозяйства, то долю общехозяйственных расходов в пределах, установленных сметами по строительству из расчета на выполненный объем работ, относят в накладные расходы по строительству;

если строительство частично имеет хозяйственный аппарат, а следовательно, и свои административно-хозяйственные расходы, то общехозяйственные затраты относят на накладные расходы по строительству в размере разницы до нормы административно-хозяйственных расходов по строительству, исчисленных на фактический объем работы по сметному проценту;

если на закладку и выращивание насаждений не утверждаются особые сметы накладных расходов, то на эти объекты относят часть общехозяйственных расходов в соответствии с порядком, установленным для растениеводства, т. е. пропорционально сумме основных затрат, за исключением затрат на семена.

Соответствующую долю общехозяйственных расходов включают также в себестоимость услуг и работ вспомогательных и обслуживающих производств, выполненных на стороне. Для этого предварительно в соответствии со стоимостью выполненных на сторону работ и услуг по счету 90 расчетным путем определяют базу для распределения, т. е. из суммы основных расходов исключают затраты на сырье и материалы.

Для закрытия счета 26 составляют ведомость распределения затрат, в которой по каждому объекту учета расходов на основные производства показывают базу для распределения затрат таким же путем, как и на общепроизводственные расходы. Вместе с тем эта ведомость имеет и ряд особенностей. В ее лицевой части проставляют суммы, подлежащие отнесению на накладные расходы строительства. Порядок определения этих сумм указан

выше. Кроме того, здесь же показывают долю общехозяйственных расходов, подлежащих отнесению на счет реализации.

Эту долю расходов определяют с помощью вспомогательного расчета (пропорционально сумме основных затрат, за исключением затрат сырья и материалов по работам, выполненным на сторону). На основании данных ведомости устанавливают общехозяйственные расходы (за вычетом сумм, показанных в ее лицевой части), приходящиеся на каждый объект учета затрат основного производства.

По общехозяйственным расходам, так же как и по общепроизводственным, в течение года затраты могут относиться на объекты учета основного производства в нормативном размере. В этом случае в ведомости по каждому объекту определяют разницу для дополнительного списания (сторнирования) путем вычитания из суммы, приходящейся по расчету уже списанных в течение года затрат.

На основании составленной ведомости распределения затрат общехозяйственные расходы списывают с кредита счета 26 и относят на накладные расходы строительства (по счету 08); на счета 90 "Продажи" – по работам, выполненным на сторону вспомогательными и обслуживающими производствами; 20 "Основное производство", субсчета 1 "Растениеводство", 2 "Животноводство", 3 "Промышленное производство". После отнесения по назначению сумм, отраженных в ведомости, счет 26 "Общехозяйственные расходы" полностью закрывается и в заключительном балансе сальдо не имеет.

5. Закрытие субсчета 20-1 "Растениеводство"

Общие положения

Аналитические счета по субсчету 20-1 "Растениеводство" 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 отчисления (затраты) на ремонт и т. д.];

2) счета затрат под культуры (группы культур) урожая текущего года;

3) счета затрат под урожай будущих лет.

Аналитические счета последней группы затрат отражают незавершенное производство в растениеводстве, поэтому на конец года их показывают в отчетном балансе и, следовательно, не закрывают. Процесс закрытия аналитических счетов по растениеводству, таким образом, сводится к закрытию счетов первой и второй групп.

Списание нераспределенных затрат

Начинают закрытие счетов по субсчету 20-1 "Растениеводство" с распределения по назначению нераспределенных сумм амортизации и отчислений (затрат) на ремонт. В течение года нераспределенная амортизация и отчисления (затраты) на ремонт накапливались в составе субсчета 20-1 на отдельных аналитических счетах: "Нераспределенные амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в растениеводстве"; "Отчисления (затраты) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, подлежащие распределению". В течение года суммы амортизации и отчислений (затрат) на ремонт могли относиться на культуры (группы культур) в нормативном размере. В этом случае в конце года делают корректировку отнесенных сумм до фактических.

Амортизацию по зернохранилищам, овощехранилищам, зерноскладам, площадкам и навесам для зерна распределяют пропорционально площадям помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на объекты затрат тех культур, которые обслуживаются хранилищами. Амортизацию по постройкам для хранения удобрений распределяют по культурам и видам незавершенного производства пропорционально площадям хранения каждого вида удобрений; по мелиоративным фондам – пропорционально посевным площадям с отнесением на соответствующие культуры.

Амортизацию по основным средствам узкоспециализированного назначения (картофелехранилища, овощехранилища и др.) списывают непосредственно на культуры, к которым относится данный вид основных средств. Учтенные суммы отчислений (затрат) на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве, распределяют аналогично начисленной амортизации. Отчисления (затраты) на ремонт узкоспециализированных

основных средств списывают непосредственно на соответствующие культуры.

Для закрытия указанных аналитических счетов составляют ведомость распределения (корректировки) затрат, в которой на каждый вид распределяемых расходов указывают базу для распределения; отдельные графы предназначены для распределения (корректировки) сумм начисленной амортизации и отчислений (затрат) на ремонт. Такой порядок дает возможность наиболее простым путем (без повторных расчетов) обеспечить распределение (корректировку) указанных затрат.

По субсчету 20-1 "Растениеводство" на отдельных аналитических счетах учитывают затраты на орошение и осушение, подлежащие распределению. Для закрытия этих аналитических счетов составляют специальные ведомости распределения затрат на объекты учета пропорционально выполненным работам по орошению и осушению. Так затраты на орошение распределяют пропорционально выполненным поливо-гектарам оросительных работ, затраты по осушению – пропорционально посевным площадям (или площадям сельскохозяйственных угодий), на которых производились работы по осушению. Затраты распределяют раздельно по каждой статье. Если в течение года производилось нормативное списание затрат, в конце года делают корректировку.

В составе субсчета 20-1 "Растениеводство" на отдельном аналитическом счете учитывают затраты по уходу за полезащитными насаждениями. Этот аналитический счет закрывают путем отнесения учтенных на нем затрат (за вычетом оприходованных дров и другой побочной продукции) на аналитические счета культур, находящихся под воздействием данных насаждений, пропорционально посевным площадям, площадям сельскохозяйственных угодий (по сенокосам и пастбищам).

Закрытие счетов затрат под культуры

После закрытия аналитических счетов затрат, подлежащих распределению, на субсчете 20-1 останутся лишь аналитические счета затрат под соответствующие культуры (группы культур) или виды работ. Закрытие аналитических счетов затрат под культуры (группы культур) урожая текущего года и составляет основу всей последующей работы по закрытию счетов растениеводства.

К концу года на аналитических счетах затрат под культуры по субсчету 20-1 на дебете сосредоточены все фактические затраты на производство продукции, на кредите – выход продукции в плановой оценке. Сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты по каждому аналитическому счету, выводят производственный результат – экономию или перерасход в затратах. Закрытие субсчета 20-1 и заключается в выведении калькуляционных разниц и правильном их списании по назначению.

Для закрытия аналитических счетов по субсчету 20-1 составляют ведомость корректировочных записей, в которой совмещают расчет себестоимости и распределение выявленных калькуляционных разниц по направлениям использования продукции (методика исчисления себестоимости продукции растениеводства изложена в главе V). Определив общую сумму затрат по основной и побочной продукции, из нее вычитают плановую себестоимость продукции, отраженную по кредиту аналитических счетов, и получают сумму отклонений между фактическими затратами и плановой себестоимостью продукции. Выявленные суммы отклонений (экономия или перерасход) распределяют по каждому виду продукции в соответствии с направлением ее использования. При этом из распределения исключают продукцию, списанную в течение года на уже закрытые счета. Побочная продукция не корректируется и остается в оценке по стоимости ее оприходования.

6. Закрытие субсчета 20-2 "Животноводство"

Общие положения

На субсчете 20-2 "Животноводство" в отличие от субсчета 20-1 аналитические счета по содержанию однородны. Этот счет практически не имеет счетов нераспределенных затрат, кроме затрат в кормоцехах и кормокухнях, поэтому закрытие начинают именно с них. Аналитические счета затрат на содержание кормоцехов и кормокухонь закрывают распределением учтенных на них сумм на счета учета затрат по соответствующим группам животных пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

К закрытию счетов животноводства приступают только после распределения калькуляционных разниц по растениеводству и переработке его продукции, так как в животноводстве потребляется значительное количество продукции этих производств. Вся такая продукция должна быть включена в затраты животноводства по ее фактической себестоимости. Счета переработки продукции животноводства закрывают после закрытия соответствующих счетов затрат на данную продукцию. Например, счет "Переработка молока" по субсчету 20-3 закрывают после счета "Молочное стадо" по субсчету 20-2, "Забой скота" по субсчету 20-3 – после счетов затрат на выращивание скота.

Немаловажное значение для определения последовательности закрытия счетов имеет также то обстоятельство, что в животноводстве значительную долю составляет внутренний оборот: приплод, полученный от основного стада, используют в хозяйстве для доращивания, молоко – на выпойку телят и т. д. Поэтому при закрытии счетов учитывают последовательность движения продукции как в межотраслевом обороте (субсчета 20-2 и 20-3), так и во внутриотраслевом (в пределах субсчета 20-2). Счета по учету затрат животноводства закрывают строго на основании расчета фактической себестоимости.

Рассмотрим порядок закрытия счетов по учету затрат животноводства на примере отрасли крупного рогатого скота. Первым здесь закрывают счет учета затрат основного молочного стада крупного рогатого скота, поскольку продукция этой группы животных (молоко) используется для выпойки молодняка других групп и видов животных, а также и для переработки.

По дебету аналитического счета "Основное молочное стадо крупного рогатого скота" к моменту его закрытия уже отражены все затраты с учетом корректировки стоимости работ вспомогательных производств, продукции растениеводства по уже закрытым счетам, использованных для данной группы скота. Сюда же отнесены соответствующие затраты по кормокухне или кормоцеху пропорционально расходу кормов. По кредиту этого счета к концу года отражена вся основная продукция в оценке плановой себестоимости. Кроме того, по кредиту счета списаны на уменьшение затрат стоимость побочной продукции и сумма выручки от использования быков-производителей. Разница

между дебетовым и кредитовым оборотами по счету составляет сумму отклонений фактических затрат от плановой себестоимости полученной продукции.

При закрытии этого субсчета затраты распределяют между двумя видами сопряженной продукции (молоко и приплод) исходя из порядка, принятого при исчислении себестоимости этих видов продукции. Затем распределяют сумму отклонений. Для этого полученную фактическую себестоимость сопоставляют с плановой оценкой, по которой продукцию оприходовали в течение года. Отклонения определяют на весь объем продукции и на 1 ц (после исключения продукции, относящейся к уже закрытым счетам), а по приплоду – на одну голову.

Следующим этапом является списание выявленных отклонений по себестоимости. Что касается отклонений по себестоимости приплода, то их полностью относят на счет 11 "Животные на выращивании и откорме". Отклонения по себестоимости молока распределяют в соответствии с направлением использования продукции, которое определяют на основе данных соответствующих аналитических счетов. Суммы экономии или перерасхода устанавливают умножением соответствующего количества продукции на разницу в себестоимости центнера продукции или путем сопоставления по каждому каналу движения приходящихся фактических затрат с суммой плановых, отнесенных в течение года.

На основании составленного расчета общую сумму выявленных отклонений списывают с кредита субсчета 20-2 "Животноводство" (аналитический счет "Основное молочное стадо крупного рогатого скота") и относят на дебет счетов в зависимости от направления использования продукции. Сумму отклонений по молоку, израсходованному на выпойку молодняка, относят на субсчет 20-2 "Животноводство" по аналитическим счетам затрат на содержание молодняка. После списания отклонений аналитический счет "Основное молочное стадо крупного рогатого скота" закрывается.

Далее приступают к закрытию аналитического счета "Молодняк крупного рогатого скота всех возрастов и взрослые животные на откорме" на основании калькуляции себестоимости 1 ц прироста живой массы и 1 ц общей живой массы скота. Выявленные калькуляционные разницы по этой продукции списывают в два этапа. Сначала определяют калькуляционные разницы по себестоимости оприходованного прироста живой массы и относят их с кредита субсчета 20-2 "Животноводство" на дебет счета 11 "Животные на выращивании и откорме". Затем находят себестоимость живой массы скота и выводят калькуляционные разницы в расчете на 1 ц живой массы.

Выявленные суммы отклонений по себестоимости живой массы подлежат частичному списанию со счета 11 (по выбывшему поголовью). Суммы отклонений списывают по реализованному скоту, выращенному и переведенному во взрослое стадо, выбывшему по другим причинам. В случае различной оценки скота при списании калькуляционные разницы выводят и записывают по каждому направлению движения путем сопоставления плановых и фактических затрат по каждому каналу движения. В результате на всех счетах животных оценивают по фактической себестоимости их выращивания.

7. Закрытие субсчета 20-3 "Промышленное производство"

Общие положения

Счета учета промышленного производства по субсчету 20-3, как и по другим отраслям, закрывают на основании расчета фактической себестоимости. По промышленным производствам особенно важно соблюдать правильную последовательность закрытия счетов. Как уже отмечалось, эти счета закрывают в тесной увязке со счетами учета затрат по растениеводству и животноводству. После закрытия счетов по учету затрат растениеводства и до закрытия счетов по учету затрат животноводства закрывают аналитические счета промышленных производств по переработке продукции растениеводства.

Последовательность закрытия счетов

Аналитические счета по переработке продукции животноводства закрывают только после закрытия соответствующих счетов по субсчету 20-2. Например, аналитический счет по переработке продукции молока закрывают только после списания калькуляционных разниц по себестоимости молока, т. е. после закрытия аналитического счета основного молочного стада суб-

счета 20-2, соответственно аналитический счет "Забой скота" – после закрытия аналитических счетов по выращиванию и откорму скота субсчета 20-2.

При закрытии субсчета 20-3 по каждому аналитическому счету подсчитывают дебетовые и кредитовые обороты и выводят калькуляционные разницы, которые списывают в полном соответствии с направлением использования продукции промышленных производств. По этому счету, как и по другим, продукцию, отнесенную на уже закрытые счета, из расчета исключают. Начинают закрытие субсчета 20-3 с распределения общепроизводственных (цеховых) расходов в том случае, если они учтены на отдельных аналитических счетах в составе субсчета 20-3.

Промышленные предприятия могут обслуживать не только потребности хозяйства, но и выполнять работы на сторону. В таких случаях при закрытии соответствующего счета рассчитывают себестоимость единицы работы и списывают на счет 90 "Продажи" суммы затрат, приходящихся на объем работ, выполненных в соответствии с заказами на сторону.

После закрытия счетов вспомогательных и основных производств по растениеводству и животноводству и списания потерь от брака плановая себестоимость продукции и услуг по дебету субсчета 20-3, как и по другим счетам, будет доведена до фактической. Затем по каждому аналитическому счету сопоставляют обороты по дебету и кредиту, выводят калькуляционные разницы и составляют соответствующие ведомости их распределения.

Некоторые аналитические счета промышленных производств имеют переходящие остатки на конец года. Например, сыроварение связано с довольно продолжительным сроком технологического процесса производства. Поэтому аналитический счет затрат на производство сыра имеет переходящие остатки в пределах сумм по незавершенному производству. При наличии на конец года незавершенного производства субсчет 20-3 отражают в заключительном балансе хозяйства.

В связи с тем что разные счета промышленных производств имеют свои особенности, чаще всего возникает необходимость составления нескольких ведомостей на закрытие этих счетов. При большом объеме промышленных производств в хозяйстве эти счета закрывают в четыре этапа с составлением соответственно четырех ведомостей.

На первом этапе закрывают аналитические счета, на которых учтена переработка продукции растениеводства. Эти счета должны быть закрыты сразу после закрытия субсчета 20-1, т. е. до закрытия субсчета 20-2. Это обусловлено двумя обстоятельствами. Во-первых, продукция растениеводства, учтенная по дебету этих счетов, уже откорректирована и отражена, следовательно, в сумме фактических затрат. Во-вторых, продукция переработки, учтенная по кредиту этих счетов, используется для кормовых целей в животноводстве, и поэтому калькуляционные разницы по фуражу должны быть отнесены на счета в животноводстве до их закрытия.

Для закрытия этих счетов составляют ведомость корректировочных записей по переработке продукции растениеводства. По этой ведомости закрывают счета таких производств, как мукомольное, крупяное, переработка подсолнечника, фруктов, овощей и т. п. Ведомость составляют сразу же после закрытия аналитических счетов растениеводства и списания калькуляционных разниц по этим счетам. Данные о затратах и выходе продукции в ведомости показывают в полном соответствии с суммами, отраженными по соответствующим аналитическим счетам. В ведомости не показывают продукцию, относящуюся к уже закрытым счетам (23, 25, 26). Калькуляционные разницы списывают в полном соответствии с движением продукции переработки: на корм скоту (по видам), на продажу и т. п. При различной оценке списанной в течение года продукции калькуляционные разницы выводят по каждому направлению движения раздельно путем сопоставления плановых и фактических затрат. После списания выведенных по ведомостям сумм калькуляционных разниц аналитические счета переработки продукции растениеводства закрывают.

На втором этапе закрывают счета переработки продукции животноводства (кроме счетов забоя скота). В основном это относится к счетам, на которых учтена переработка молока. Поэтому закрывают эти счета после того, как будут определены и списаны калькуляционные разницы по молоку, т. е. после закрытия аналитического счета затрат на содержание основного стада крупного рогатого скота по субсчету 20-2 "Животноводство". Для закрытия этих аналитических счетов составляют ведо-

мость корректировочных записей по переработке продукции животноводства. Порядок составления этой ведомости в основном такой же, как и по описанным выше производствам.

Третьим этапом является закрытие аналитических счетов, на которых учтен забой скота. Их закрывают, как правило, после исчисления себестоимости продукции выращивания скота и списания калькуляционных разниц по себестоимости живой массы скота.

Для закрытия этих аналитических счетов составляют ведомость корректировочных записей по забою скота. По каждому аналитическому счету (забой крупного рогатого скота, свиней, овец и т. п.) в ведомость переносят по кредиту выход продукции (мясо), а по дебету – фактические затраты и выводят калькуляционные разницы. Побочную продукцию (кожи, сбой и т. п.) исключают из затрат в твердой оценке. Калькуляционные разницы определяют в строгом соответствии с движением продукции по направлениям ее использования. Продукцию, относящуюся к уже закрытым счетам и субсчетам (23, 25, 26, 20-2), из расчета исключают. В результате списания калькуляционных разниц по направлениям движения продукции аналитические счета по забою скота закрывают.

Последним, четвертым этапом является закрытие аналитических счетов прочих производств по субсчету 20-3, не связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции (кирпичное производство, пилорама, черепичное производство, добыча и переработка строительных материалов и т. п.).

Для закрытия этих аналитических счетов составляют ведомость корректировочных записей по счетам прочих промышленных производств. Выведенные по ведомости калькуляционные разницы списывают в строгом соответствии с направлениями использования продукции. После списания калькуляционных разниц эту группу аналитических счетов закрывают. Остаток может быть лишь в пределах незавершенного производства на конец года.

Рассмотренный порядок закрытия аналитических счетов субсчета 20-3 в четыре этапа является примерным и уточняется в хозяйствах с учетом конкретных условий, причем изменение последовательности может быть внутри субсчета 20-3 и между отдельными счетами. Так, при использовании продукции промышленных производств, выпускающих строительные материалы для устройства летних лагерей по содержанию скота, полевых станов, силосных траншей, эти счета закрывают до счетов 25 и 97 (кирпичное производство, пилорама и др.). 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 отнесены 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 промышленных производств, производят в два или три этапа, объединяя счета, на которых учтена переработка продукции растениеводства, а также счета чисто промышленных производств (кроме производства строительных материалов).

8. Закрытие счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"

Общие положения

Специфическая особенность учета затрат по обслуживающим производствам и хозяйствам состоит в том, что они не относятся на себестоимость продукции сельскохозяйственного производства (кроме выполненных работ и услуг для основного производства). Эти затраты либо списывают за счет соответствующих целевых источников, либо относят на финансовые результаты деятельности через счет продаж или в порядке использования прибыли, либо, наконец, покрывают за счет соответствующих прочих доходов по счету 91.

Последовательность закрытия счетов

Многие аналитические счета по счету 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" закрывают в течение года в результате соответствующих поступлений (целевые сборы), отнесения на счет 90 "Продажи" (столовые, пошивочные и другие мастер-

ские), списания по соответствующим целевым источникам (дошкольные учреждения).

Закрытие счета 29 в конце года в основном сводится лишь к выведению результатов по жилищно-коммунальному хозяйству и предприятиям бытового обслуживания и отнесению их по назначению. По каждому из аналитических счетов этой группы затраты сальдируют с доходами и превышение затрат над доходами относят на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Для закрытия счета 29 составляют ведомость списания затрат (бухгалтерскую справку на закрытие счетов). В справку переносят итоги из соответствующих аналитических счетов, оставшихся незакрытыми на конец года. На основании справки полученные результаты каждого производства и хозяйства списывают по назначению.

После списания затрат по жилищно-коммунальному хозяйству и предприятиям бытового обслуживания счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" 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. Закрытие счетов сферы капитальных вложений

Общие положения

Счета сферы капитальных вложений тесно связаны со счетами основного производства. Поэтому при закрытии счетов учета затрат основного производства затрагиваются и счета сферы капитальных вложений. Особенно наглядно это видно на примере счетов накладных расходов. Эти счета могут закрываться самостоятельно в составе капитальных вложений, но в ряде случаев это осуществляется в тесной увязке с операционными счетами затрат основной деятельности.

Последовательность закрытия счетов

В процессе закрытия операционных счетов основной производственной деятельности некоторая часть расходов должна

быть отнесена на счет сферы капитальных вложений. Так, на счета капитальных вложений при отсутствии хозяйственного аппарата, обслуживающего строительство, относят часть общехозяйственных расходов. Во всех случаях списанные на капитальные вложения общехозяйственные расходы относят на накладные затраты по строительству. Кроме отнесенных сюда общехозяйственных расходов в составе накладных расходов по строительству могут быть учтены административно-хозяйственные, расходы по обслуживанию рабочих (колхозников), по организации и производству работ, а также непроизводительные расходы, связанные с капитальным строительством, вне зависимости от того, имеется в хозяйстве специальный аппарат управления капитальным строительством или нет.

Все накладные расходы в составе счета 08 относят на объекты строительства пропорционально суммам прямых затрат, учтенных на конкретных объектах строительства счета 08. Для распределения накладных расходов составляют ведомость распределения затрат. Если накладные расходы списывались в течение года, то в этой ведомости распределяют расходы за декабрь; если же накладные расходы относились на объекты капитальных вложений в нормативном размере, то производят корректировку списанных сумм с учетом фактических затрат. Как правило, накладные расходы закрывают путем отнесения их на объекты строительства, выполненные хозяйственным способом, на дебет счета 08. Если же суммы корректировки относятся к уже завершенным объектам капитальных вложений, по которым операции закончены и затраты со счета 08 списаны, возникает необходимость, кроме отражения их по счету 08, корректировки оценки оприходованных основных средств. Та часть дополнительных затрат, которая относится к законченным объектам по строительству, закладке многолетних насаждений, приобретению основных средств, должна быть отражена по кредиту соответствующих субсчетов и аналитических счетов счета 08 и по дебету счета 01 "Основные средства" для уточнения оценки оприходованных основных средств[1].

[1] По законченным объектам капитальных вложений возможно и прямое отнесение дополнительных затрат на счет 01, минуя счета завершенных объектов по счету 08.

Для дополнительного списания затрат по капитальным вложениям и корректировки оценки законченных объектов составляют ведомость списания затрат и корректировки оценки законченных объектов. После отражения на счетах сумм из этой ведомости на операционных счетах сферы капитальных вложений останутся только затраты, относящиеся к незавершенным объектам. Одновременно все оприходованные в составе основных средств законченные объекты капитальных вложений будут оценены по фактической себестоимости.

10. Закрытие счетов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы"

Общие положения

В результате сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90 "Продажи", а также счета 91 "Прочие доходы и расходы" выводятся финансовые результаты деятельности. К моменту закрытия счета 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" все счета основных, вспомогательных и обслуживающих производств полностью закрыты (в части завершенных производственных процессов), а калькуляционные разницы по продукции, работам и услугам этих производств отражены по соответствующим счетам, в том числе и по дебету счета 90. Закрыты будут и собирательно-распределительные счета, а соответствующая доля общехозяйственных расходов будет отнесена на дебет счетов по учету продаж (на работы и услуги, выполненные вспомогательными производствами на сторону). Это значит, что к моменту закрытия счетов 90 и 91 вся реализованная продукция, выполненные работы и услуги на сторону будут отражены на дебете в оценке по фактической себестоимости, включая расходы на реализацию, списанные со счета 44 "Расходы на продажу".

Последовательность закрытия счетов

Закрытие указанных счетов и выявление финансовых результатов сводятся к сопоставлению дебетового и кредитового оборотов и выведению результата по каждому объекту реализации. При этом финансовый результат как разница между суммой выручки и себестоимостью реализованной продукции, вы-

полненных работ и услуг на сторону может быть выведен по одним счетам в виде прибыли, по другим – в виде убытка.

Для закрытия счета 90 составляют ведомость определения и списания финансовых результатов от реализации (бухгалтерская справка на закрытие счета), в которой по каждому аналитическому счету и субсчетам сопоставляют суммы дебетового и кредитового оборотов и выводят развернуто финансовые результаты – прибыли и убытки от реализации продукции, работ и услуг отраслей растениеводства, животноводства, промышленных производств.

Общие итоги по всем субсчетам и аналитическим счетам отражают размеры выявленной прибыли и убытков от реализации в целом по хозяйству. Перечисление выявленных прибылей и убытков на счет 99 делают заключительными оборотами декабря месяца:

дебет счета 90 "Продажи"
кредит счета 99 "Прибыли и убытки" – при превышении суммы кредитового оборота по счету 90.

При превышении суммы дебетового оборота счета 90 делают запись:

дебет счета 99 "Прибыли и убытки"
кредит счета 90 "Продажи".

Аналогичные записи делают и по счету 91 "Прочие доходы и расходы".

После списания результатов по счетам 90 и 91 их закрывают, а на счете 99 финансовые результаты будут отражены развернуто. Результаты со счета 90 в настоящее время списывают на счет 99 и в течение года (ежеквартально), поскольку в квартальном балансе этот счет отражается свернуто[1]. В этом случае в конце года на счет 99 относят суммы корректировочных записей (разниц между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции).

[1] Отметим, что для сельскохозяйственных предприятий такой порядок является необоснованным, поскольку по дебету счета 90 на этих предприятиях до конца года числится плановая себестоимость реализованной продукции и только в конце года (после калькуляции фактической себестоимости) она будет откорректирована до фактической. Следовательно, выводимая прибыль по счету 90 на этих предприятиях в течение года является нереальной. Такой порядок для сельскохозяйственных предприятий является необоснованным еще и потому, что от этого условного финансового результата во многих случаях в течение года приходится платить в бюджет налог с прибыли, которой к концу года не окажется.

11. Закрытие счета 99 "Прибыли и убытки"

Общие положения

Счет 99 "Прибыли и убытки" закрывают в конце года при составлении отчетности. В конце года, а при исчислении прибыли ежемесячно или ежеквартально учтенные на отдельных субсчетах и аналитических счетах результаты от реализации продукции, работ и услуг, а также прочие доходы и расходы перечисляют на счет 99 "Прибыли и убытки", где в итоге выявляют конечный финансовый результат деятельности предприятия за отчетный год – прибыль или убыток. Закрытие счета, таким образом, сводится к списанию выявленного финансового результата деятельности и направлению его по назначению. Учтенную общую прибыль или полученный убыток хозяйство должно со счета 99 направить на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" проводкой

дебет счета 99	"Прибыли и убытки"
кредит счета 84	"Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – в случае положительного финансового результата, либо проводкой
дебет счета 84	"Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"
кредит счета 99	"Прибыли и убытки" – в случае отрицательного финансового результата.

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

12. Отражение операций по закрытию счетов в бухгалтерских регистрах журнально-ордерной формы учета

Общие положения

Закрывают бухгалтерские счета, как было описано выше, на основании специально составленных ведомостей (бухгалтерских справок) (ф. № 306-АПК). Данные этих справок должны

быть отражены в соответствующих регистрах бухгалтерского учета.

Большинство счетов, в которых выполняют записи по их закрытию, помещены в журнале-ордере № 10-АПК (счета по учету затрат на производство и др.). Поэтому для отражения операций по закрытию этих счетов возникает необходимость открывать дополнительный бланк журнала-ордера № 10-АПК (тринадцатый). Необходимость открывать дополнительные бланки возникает и по некоторым другим журналам-ордерам: № 11-АПК, 13-АПК, 14-АПК, 16-АПК. В то же время по некоторым регистрам, и в частности по большинству ведомостей аналитического учета, заключительные записи отражают после подсчета оборотов за декабрь и с начала года в тех же регистрах.

Отражение операций в отдельных регистрах

Рассмотрим конкретно порядок записей в бухгалтерские регистры операций по закрытию основных групп счетов. При закрытии аналитических счетов счета 23 "Вспомогательные производства" на основании бухгалтерских справок делают записи по кредиту этих счетов в сводные лицевые счета затрат (сводные производственные отчеты) (по каждому производству общие суммы калькуляционных разниц) и по дебету аналитических счетов по направлениям выполненных работ и услуг – в соответствующие сводные лицевые счета (сводные производственные отчеты): по растениеводству, животноводству, промышленным производствам, общепроизводственным расходам в растениеводстве, общепроизводственным расходам в животноводстве, общехозяйственным расходам, обслуживающим производствам и хозяйствам, расходам будущих периодов и в ведомости № 62-АПК по работам и услугам, выполненным на сторону. Одновременно в журнале-ордере № 10-АПК делают разноску общей суммы калькуляционной разницы по кредиту счета 23 и дебету соответствующих корреспондирующих счетов.

Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов (закрытие счетов 25 и 26) отражают в бухгалтерских регистрах следующим образом. Суммы расходов, подлежащих распределению, получают из сводных лицевых счетов (сводных производственных отчетов) за декабрь. На основании бухгалтерской справки делают заключительные записи по кре-

диту счетов в этих лицевых счетах, после чего их закрывают. Одновременно полученные в результате распределения затрат суммы записывают по аналитическим счетам основных производств в сводные лицевые счета затрат (сводные производственные отчеты) по растениеводству, животноводству, промышленным производствам, а также в ведомость № 62-АПК по работам, выполненным на сторону, и в ведомость № 79-АПК – в части накладных расходов по строительству. На основании этой же справки в соответствующих графах журнала-ордера № 10-АПК делают разноску сумм общепроизводственных и общехозяйственных расходов по кредиту счетов 25 и 26 и дебету корреспондирующих счетов. Аналогично делают заключительные записи по счету 97 [в сводном лицевом счете по данному счету (сводном производственном отчете) и в лицевых счетах (сводных производственных отчетах) основных производств, а также в журнале-ордере № 10-АПК].

По субсчету 20-1 "Растениеводство", как было рассмотрено выше, составляют две бухгалтерские справки: одну – на списание распределяемых затрат внутри счета 20-1 [амортизация и отчисления (затраты) на ремонт по основным средствам, подлежащим распределению, затраты на орошение, осушение, подлежащие распределению, и т. д.], вторую – на распределение калькуляционных разниц по продукции отрасли растениеводства.

На основании первой бухгалтерской справки делают записи о распределении этих затрат в сводном лицевом счете (сводном производственном отчете) по растениеводству. При этом аналитические счета расходов, подлежащих распределению, закрывают и соответствующие суммы распределенных затрат записывают в аналитические счета по объектам учета затрат. На основании второй бухгалтерской справки суммы калькуляционных разниц записывают по кредиту аналитических счетов в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по растениеводству (при экономии – методом "красное сторно", при перерасходе – дополнительной записью) и одновременно по дебету аналитических счетов согласно направлениям движения продукции в соответствующие сводные лицевые счета (сводные производственные отчеты) производств и отраслей, в том числе по продукции, использованной на корм скоту, – в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по животноводству, израсходованной на посев – в сводный лицевой счет (сводный производственный отчет) по растениеводству (аналитические счета затрат под урожай будущего года) и по реализованной продукции – в ведомость № 62-АПК, по оставшейся продукции – в ведомость № 46-АПК. Списанные суммы распределенных затрат и калькуляционных разниц отражают в журнале-ордере № 10-АПК по кредиту субсчета 20-1 и дебету корреспондирующих счетов.

По субсчетам учета животноводства и промышленных производств применяют в принципе такой же порядок заключительных записей. Общие итоги по справкам записывают в журнал-ордер № 10 АПК по кредиту субсчетов 20-2 и 20-3 и дебету корреспондирующих счетов. Одновременно делают соответствующие записи в сводные лицевые счета (сводные производственные отчеты) отраслей и ведомости аналитического учета по направлениям списания калькуляционных разниц. Общую сумму калькуляционной разницы по продукции выращивания животных отражают обычным путем в журнале-ордере № 10-АПК по кредиту субсчета 20-2 в корреспонденции с дебетом счета 11.

Одновременно эти суммы развернуто отражают в журнале-ордере № 14-АПК (тринадцатый бланк для заключительных записей) и ведомости № 73-АПК записями за отчетный месяц. Затем в ведомости определяют общую сумму оборотов с учетом калькуляционных разниц. На основании этих данных исчисляют себестоимость 1 ц живой массы скота и после сопоставления с плановой себестоимостью определяют калькуляционные разницы по себестоимости живой массы животных. Суммы калькуляционных разниц распределяют в соответствии с направлениями использования скота и записывают: по реализованным животным – в ведомость № 62-АПК (дополнительный бланк), по животным, переведенным в основное стадо, – в таблицу аналитических данных "Аналитические данные по формированию основного стада". Одновременно суммы калькуляционных разниц, подлежащих списанию, по выбывшему поголовью отражают по кредиту счета 11 в ведомости № 73-АПК и в журнале-ордере № 14-АПК. После этого поголовье, оставшееся в хозяйстве на конец года, будет отражено по фактической себестоимости живой массы скота.

В результате заключительных записей по счетам затрат на конец года все аналитические счета в сводных лицевых счетах (сводных производственных отчетах) производств и отраслей

(кроме затрат в незавершенном производстве и расходов будущих периодов) оказываются закрытыми. После этого приступают к отражению в регистрах операций, связанных с закрытием счетов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы".

В журнал-ордер № 11-АПК записывают суммы кредитового оборота по счету 90 в корреспонденции с дебетом счета 99. Одновременно суммы дебетового и кредитового оборотов с составляющими суммами (плановая себестоимость, суммы калькуляционных разниц, расходы на реализацию, полная себестоимость) и подразделением всех сумм по основным направлениям реализации показывают в разделе аналитических данных по счету 90 на обороте журнала-ордера.

В журнал-ордер № 15-АПК записывают сумму кредитового оборота по счету 99 в корреспонденции с дебетом счета 90. Одновременно в журнале-ордере в разделе аналитических данных к счету 99 отражают суммы списанного дебетового оборота (убыток от реализации) и кредитового (прибыль от реализации). Для этого заполняют графы "дебет" и "кредит" за отчетный месяц и подсчитывают общие суммы прибылей и убытков с начала года. Аналогичным образом отражают финансовые результаты по счету 91.

Затем в журнале-ордере № 15-АПК и в разделе аналитических данных к счету 99 отражают заключительные записи по закрытию аналитических счетов счета 99 и перечислению финансового результата за отчетный год на счет 84. После списания прибыли закрывают и этот счет с отражением в журнале-ордере и в разделе аналитических данных.

Заключительные записи на счетах сферы капитальных вложений отражают в бухгалтерских регистрах следующим образом: суммы общехозяйственных расходов, отнесенные на накладные расходы строительства, – по кредиту счета 26 в журнале-ордере № 10-АПК, соответственно суммы распределенных на объекты капитального строительства накладных расходов отражают по объектам капитальных вложений в ведомости № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту. Списание дополнительных затрат отражают в журнале-ордере № 16-АПК и одновременно в таблице аналитических данных. Кроме того, в журнале-ордере № 13-АПК фиксируют дооценку до фактической себестоимости списанных дополнительных затрат по ранее оприходованным объектам капитальных вложений, о чем

делают соответствующие записи в таблице аналитических данных этого журнала-ордера и в инвентарных карточках учета основных средств.

Все операции по закрытию счетов находят отражение в Главной книге. Если эти операции записаны в тринадцатых бланках журналов-ордеров, то в Главной книге их отражают отдельной строкой. Заключительные записи, вошедшие в журналы-ордера за декабрь, делают в Главной книге в составе оборотов за этот месяц. Сальдо на 1 января по счетам в Главной книге выводят с учетом оборотов за декабрь и заключительных записей. Затем составляют заключительный баланс на 1 января.

13. Закрытие счетов при компьютерной форме учета

При компьютерной форме учета операции по закрытию счетов производятся по специальной программе "Закрытие счетов".

Закрытие счетов тесно увязано с учетом затрат и калькуляцией себестоимости, которые, естественно, осуществляются автоматизированным путем. В течение отчетного периода на счетах основного и вспомогательных производств в необходимых аналитических разрезах производится накопление сведений о фактически произведенных затратах. По мере выпуска продукции, выполнения работ и услуг по кредиту этих счетов производятся соответствующие записи по плановой (нормативной) себестоимости.

Параллельно с этим на соответствующих счетах накапливаются суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

В конце месяца на основе соответствующих программ производится списание и распределение по назначению (на счета основного производства и частично продаж) суммы общехозяйственных расходов и на счета основного производства – суммы общепроизводственных расходов.

Суммы по каждому виду вспомогательных производств распределяются согласно программе закрытия счетов вспомогательных производств по назначению в соответствии с выполненной работой автотранспорта, машинно-тракторного парка,

гужевого транспорта и т. п. Причем согласно программе распределение производится лишь в части разниц сумм дебетовых и кредитовых оборотов по каждому аналитическому счету (суммы превышения дебетовых оборотов распределяются со знаком плюс, суммы превышения кредитовых оборотов – со знаком минус). И в том и другом случае делаются записи в кредит счета 23 и соответствующих аналитических счетов и дебет счетов по направлению выполненных работ и услуг. Следовательно, в первом случае (со знаком +) делается дополнительная проводка на суммы перерасхода в затратах; во втором случае (со знаком –) – сторнировочная запись на уменьшение затрат в пределах сумм полученной экономии.

Записи по закрытию счетов делаются на счетах основного производства по данным о фактической себестоимости (фактических затратах по дебету аналитических счетов). Соответственно при превышении по дебету фактических затрат на аналитических счетах счета 20 над плановыми суммами по кредиту счетов по оприходованной продукции автоматически формируются плюсовые суммы на списание затрат по кредиту аналитических счетов (суммы превышения фактических затрат над плановой себестоимостью произведенной продукции) и списываются на счета по направлению движения продукции (43, 96, 20-2 и др.) на ее удорожание. Соответственно при превышении кредитовых сумм списываются суммы разниц со знаком минус на удешевление продукции по каждому каналу ее движения.

После отражения этих операций счета 23 и 20 закрываются (кроме сумм остатков незавершенного производства, которые заранее фиксируются, как не подлежащие списанию).

Аналогичным образом производится сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по счету 90 и суммы разниц списываются на счет 99 – на кредит при превышении кредитового оборота над дебетовым по счету 90 и на дебет – при обратном соотношении. Все это делается автоматически на основе программы "Закрытие счетов".

ГЛАВА X

Взаимосвязь управленческого и финансового учета

Взаимосвязь управленческого и финансового учета обеспечивается различными способами. В основе этой взаимосвязи лежат принципы взаимосвязи учета затрат на производство и учета доходов организации.

В первой части учебника при рассмотрении вопросов организации финансового учета затрат было выяснено, что в финансовом учете учет затрат на производство строится по их элементам и полностью определяет, как это ни странно на первый взгляд, построение учета затрат в управленческом учете, хотя как будто все должно быть наоборот. Ведь учет затрат на производство в управленческом учете – это основа, сердцевина учета, а в финансовом учете – лишь связующее звено с управленческим учетом. Но все дело в том, как будет построено это связующее звено, так и будет функционировать производственный учет в управленческом учете.

В предыдущем материале было выяснено, что в синтетическом учете по-разному могут строиться счета по взаимосвязи финансового и управленческого учета: путем введения контрольных счетов по учету затрат и доходов, путем счетов-экранов (зеркальных счетов), путем передаточных счетов.

При первом варианте по существу продолжает действовать интегрированная, однокруговая система учета затрат, поскольку здесь не происходит реального выделения в системном бухгалтерском учете подсистем финансового и управленческого учета. Однако эта единая однокруговая система учета затрат предусматривает выделение контрольных счетов итогов затрат финансового и управленческого учета.

При втором и третьем вариантах подсистемы финансового и управленческого учета в синтетическом бухгалтерском учете разграничиваются изначально, каждая система является автономной и обеспечивает взаимную сверку итогов не только в це-

лом по подсистеме, но и по каждой ее составляющей – по каждому элементу затрат (все это относится к затратам).

Аналогичным образом должна строиться и система учета доходов: в финансовом и управленческом учете должны выделяться итоговые контрольные счета доходов для обеспечения равенства итогов доходов в финансовом и управленческом учете.

Эти вопросы в части доходов (и практически до конца в части затрат) в принятом новом плане счетов еще не решены. Поэтому говорить о полной увязке и контрольной сверке итогов финансового и управленческого учета пока преждевременно.

Однако развитие рыночных отношений, последовательное внедрение в практику учета международных стандартов неизбежно требуют завершения процесса модернизации бухгалтерского учета в России с использованием всех лучших достижений передовой учетной мысли зарубежных стран.

Представляется, что для крупных предприятий с выходом на международный рынок, бесспорно, уже в ближайшие годы должен быть завершен переход на обеспечение взаимосвязи управленческого и финансового учета полностью в системе счетов бухгалтерского учета с введением двухкруговой системы учета затрат и доходов в управленческом и финансовом учете. Это позволит внедрить действенную систему контроля за уровнем затрат и доходов, обеспечить идентичность данных о затратах и доходах в управленческом и финансовом учете. Все это важно не только для совершенствования методологии бухгалтерского учета, но и дает возможность отказаться в системе налогообложения от искусственных корректировок налогооблагаемой прибыли, преследующей в настоящее время чисто фискальные цели.

Вряд ли может даже возникнуть идея корректировок затрат и доходов, которые получены и проконтролированы в двухкруговой системе затрат и доходов в управленческом и финансовом учете. Весь смысл реформирования бухгалтерского учета с полным переходом на международные стандарты в этих условиях просто теряется. Система налогообложения не должна быть оторванной от системы учета затрат и доходов. Это взаимосвязанные единые звенья общей экономической системы затрат, доходов и платежей налогов на предприятии.

ЧАСТЬ 3

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

ГЛАВА 1

Общие принципы построения бухгалтерской (финансовой) отчетности

1. Значение и виды отчетности

Общие положения

Отчетность представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих результаты работы организации за отчетный период на основе данных бухгалтерского учета.

Поэтому в бухгалтерском учете составление отчетности является завершающим этапом. Отчетность играет большую роль в управлении организациями. Это важный итоговый этап в бухгалтерском учете. Содержание, периодичность, сроки представления отчетности устанавливаются соответствующими нормативными актами исходя из потребностей налогообложения, управления и оперативного руководства экономикой.

Значение бухгалтерской отчетности

Отчетность используется для текущего руководства деятельностью организаций, ее данные необходимы для анализа производственно-финансовой деятельности. С ее помощью выявляют причины отклонений от заданных параметров, вскрывают неиспользованные резервы производства и т. д. Годовые отчеты сельскохозяйственных предприятий широко используют органы статистики для различных разработок, позволяющих опре-

делить направление и уровень развития сельскохозяйственного производства.

Типовые формы отчетности, а также указания по их применению утверждает Минфин России, специализированные ведомственные формы по сельскому хозяйству – Минсельхоз России. К отчетности предъявляются определенные требования: ее показатели должны быть достоверными и точными, в противном случае они становятся непригодными для анализа, контроля и руководства. Отчетные данные должны быть подтверждены бухгалтерскими записями и первичными документами.

Отчетность необходимо своевременно составлять и представлять в установленные сроки. Несвоевременное получение отчетных данных лишает руководителей организаций, которым она представляется, возможности оперативно ее использовать и принимать необходимые меры по улучшению работы хозяйств. За нарушение сроков представления отчетности руководители и главные бухгалтеры отвечают в дисциплинарном порядке, а также могут быть лишены премий.

В формах отчетности должны быть приведены данные по всем предусмотренным в них показателям. При необходимости организация может вводить в отчетность дополнительные реквизиты, способствующие раскрытию всех особенностей ее деятельности.

Отчетность должна быть простой, ясной и доступной для понимания пользователей, чтобы они могли участвовать в контроле за работой организации. Она не должна быть громоздкой и сложной, поэтому в последние годы была проведена значительная работа по сокращению и упрощению отчетности. Формы бухгалтерской отчетности подписывают руководители организации и другие должностные лица, указанные в них.

В бухгалтерской отчетности не допускаются подчистки и помарки. Бухгалтерская отчетность сельскохозяйственных организаций подразделяется на промежуточную (в течение года) и годовую (по итогам года).

2. Нормативная база бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с требованиями следующих законодательных и других нормативных актов: Федерального закона "О бухгалтерском учете", Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность предприятий" (ПБУ 4/99), инструктивных указаний по составлению бухгалтерской отчетности Министерства финансов Российской Федерации и Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, отдельных инструктивных писем Минфина России и Минсельхоза России.

Закон о бухгалтерском учете

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" применительно к отчетности регулирует лишь наиболее общие положения, относящиеся к ней: состав бухгалтерской отчетности, адреса и сроки ее представления и др. В законе отмечается, что бухгалтерская отчетность организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним, предусмотренных нормативными актами, аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности (если она подлежит обязательному аудиту), пояснительной записки.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают специализированные формы в пределах своей компетенции.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации (либо специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет).

Организации представляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, территориальным органам статистики. Унитарные предприятия – также органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное приказом Минфина России от

29.07.98 г. № 34н, содержит следующие разделы, относящиеся к отчетности: основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности, порядок представления бухгалтерской отчетности, основные правила сводной бухгалтерской отчетности.

В разделе "Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности" указываются основные требования к отчетности, ее состав, правила оценки основных статей отчетности: финансовых вложений, основных средств, нематериальных активов, сырья, материалов, готовой продукции и товаров, незавершенного производства и расходов будущих периодов, капитала и резервов, расчетов с дебиторами и кредиторами, прибыли (убытка) организации.

В разделе "Порядок представления бухгалтерской отчетности" указывается, что все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Организация обязана представлять бухгалтерскую отчетность в установленные сроки по одному экземпляру бесплатно.

В разделе "Основные правила сводной бухгалтерской отчетности" отмечается, что в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Министерством финансов РФ.

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

Если учредительными документами объединений юридических лиц (союзов, ассоциаций) предусмотрено составление сводной отчетности, то она представляется по правилам, предусмотренным для унитарных и акционерных организаций.

Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)

Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (кроме кредитных и бюджетных организаций).

Положение рекомендуется к применению Министерством финансов РФ при установлении типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкций о порядке составления отчетности предприятиями разных форм и видов деятельности и порядка публикации отчетности.

В положении приводятся значения терминов бухгалтерская отчетность, отчетный период, отчетная дата, пользователь отчетности, дается состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней: она должна быть составлена на русском языке, в валюте Российской Федерации, подписана руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

В положении подробно характеризуется содержание бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, даются правила оценки основных статей бухгалтерской отчетности, раскрывается информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, указывается, в каких случаях бухгалтерская отчетность подлежит аудиту, раскрывается порядок публикации бухгалтерской отчетности (в тех случаях, когда она подлежит публикации), характеризуется порядок составления промежуточной бухгалтерской отчетности (за месяц, квартал, нарастающим итогом с начала года).

Методические рекомендации о порядке формирования бухгалтерской отчетности организаций

В качестве документа, конкретизирующего положения ПБУ4/99 Министерством финансов России приказом № 60н от 28.06.2000 г. утверждены "Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации".

Методические рекомендации включают четыре раздела:

I. "Общие положения", II "Порядок формирования показателей бухгалтерского баланса (ф. № 1)", III. "Порядок формирования данных отчета о прибылях и убытках" (ф. № 2), IV. "Порядок формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках".

В первом разделе раскрываются общие требования к составлению бухгалтерской отчетности организации: что должно входить в отчетность, система показателей отчетности, обеспечение сопоставимости данных в отчетности, порядок составления сводной отчетности и др.

Во втором разделе подробно излагается порядок формирования показателей бухгалтерского баланса (ф. № 1) по группам статей: "Основные средства", "Финансовые вложения", "Оборотные активы", " Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", "Расчеты с другими организациями и лицами", "Краткосрочные финансовые вложения", "Прочие оборотные активы", "Капитал и резервы", "Резервный капитал", "Целевое финансирование", "Нераспределенная прибыль прошлых лет и отчетного года", "Непокрытый убыток прошлых лет и отчетного года", "Займы и кредиты", "Кредиторская задолженность" и др. По каждой группе статей излагается порядок формирования конкретных показателей по конкретным статьям баланса.

В третьем разделе подробно раскрывается порядок формирования данных отчета о прибылях и убытках (ф. № 2) по каждой конкретной составляющей доходов или расходов организации и в целом по выведению прибылей и убытков.

В четвертом разделе рассматривается порядок формирования пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках: пояснения к составлению отчета об изменениях капитала (ф. № 3), о движении денежных средств (ф. № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), отчета о целевом использовании полученных средств (ф. № 6), пояснительной записки.

Методические рекомендации дают довольно полную информацию о порядке формирования всех основных показателей бухгалтерской отчетности.

Инструктивные указания по составлению отчетности

Инструктивные указания по составлению отчетности периодически утверждаются и издаются (раз в несколько лет) Министерством финансов РФ – Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности и Министерством сельского хозяйства РФ – Управлением бухгалтерского учета, отчетности и ревизионной работы.

В инструктивных указаниях Минфина России даются краткие пояснения по составлению каждой типовой формы, входящей в состав отчетности: бухгалтерского баланса (ф. № 1), отчета о прибылях и убытках (ф. № 2), отчета о движении капитала (ф. № 3), отчета о движении денежных средств (ф. № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), пояснительной записки к годовому отчету.

В инструктивных указаниях Минсельхоза России кратко продублирован порядок составления типовых форм (согласно перечню Минфина России) и даются подробные пояснения по составлению каждой специализированной ведомственной сельскохозяйственной формы: численность и заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий и организаций (ф. № 5-АПК), основные показатели (ф. № 6-АПК), реализация продукции (ф. № 7-АПК), затраты на производство (ф. № 8-АПК), производство и себестоимость продукции растениеводства (ф. № 9-АПК), производство и себестоимость продукции животноводства (ф. № 13-АПК), наличие животных (ф. № 15-АПК), баланс продукции (ф. № 16-АПК), движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования (ф. № 17-АПК). В качестве приложения даются схемы взаимоувязки показателей всех форм отчетности.

Следует отметить, что в соответствии с приказом Минфина России "О формах бухгалтерской отчетности организации" от 13.01.2000 № 4н организациям предоставлено право, начиная с отчетности за 2000 год, разрабатывать собственные формы бухгалтерской отчетности с учетом особенностей деятельности организаций. Но при этом необходимо соблюдать общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и др.), изложенные в ПБУ 4/99. В то же время организация должна сохранять коды итоговых строк и коды строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса, приведенного в типовом образце (для обеспечения сопоставимости данных разных организаций и составления сводной отчетности).

3. Требования к бухгалтерской отчетности

В положении по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) приводятся общие требования к бухгалтерской отчетности: она должна быть составлена на русском языке, в валюте Российской Федерации, подписана руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Кроме этого существуют и специальные требования.

1. Бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. Поэтому должна быть проведена вся необходимая подготовительная работа к составлению отчетности: сверены данные синтетического и аналитического учета, проведена итоговая инвентаризация и ее результаты отражены на счетах, подведены итоги в регистрах и отражены суммы калькуляционных разниц, произведена взаимная сверка показателей в регистрах, составлен оборотный баланс либо организованы другие формы сверки оборотов.

2. Бухгалтерская отчетность должна включать все предусмотренные формы, которые в итоге составляют единый комплекс взаимоувязанных между собой показателей отчетности.

3. Бухгалтерская отчетность составляется с привлечением соответствующих данных регистров синтетического и аналитического учета.

4. Организации, отчетность которых подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке, в составе бухгалтерской отчетности представляют итоговую часть аудиторского заключения, составленного в соответствии с действующими правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации.

5. По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности приводятся числовые данные за соответствующий отчетный период предшествующего года (с необходимой корректировкой, если она предусмотрена действующими правилами составления отчетности).

6. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

7. Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в оценке нетто, т. е. за минусом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

8. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

9. При составлении годовой бухгалтерской отчетности отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

10. Оценка отдельных статей бухгалтерской отчетности производится в соответствии с требованиями, установленными Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н.

11. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/ 98) существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его воздействия на деятельность организации. Существенным считается событие, если без знания о нем невозможна достоверная оценка результатов деятельности организации пользователями отчетности.

12. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98) указанные факты подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный период независимо от того, являются ли последствия их благоприятными или неблагоприятными для организации (условными считаются хозяйственные факты, в отношении последствий которых существует неопределенность). Результат, порожденный условным фактом, отражается в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного года. При фактическом наступлении соответствующего факта в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, делается сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, делается запись на реальную сумму результата по данному факту.

4. Общие методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций

Бухгалтерская отчетность как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности составляется на основе данных бухгалтерского учета.

При разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в приложении к приказу Министерства финансов Российской Федерации "О формах бухгалтерской отчетности организаций" от 13.01.2000 № 4н, должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность, сравнимость, сопоставимость и др.).

В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в финансовом положении. Если выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организации включают соответствующие дополнительные показатели и пояснения. При этом должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, т.е. исключено одностороннее удостоверение интересов одних групп заинтересованных пользователей отчетности перед другими.

Данные бухгалтерской отчетности организации должны включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (в том числе выделенных на отдельные балансы).

Каждый существенный показатель должен представляться в бухгалтерской отчетности отдельно. Несущественные суммы аналогичного характера или назначения могут объединяться и не представляться отдельно.

Если показатель несуществен в обособленном виде, он объединяется с другими в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках или в пояснениях к ним (в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках или пояснительной записке). При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Как минимум организация должна раскрыть в бухгалтерской отчетности данные по группам статей, включенным в бухгалтерский баланс, и статьям, включенным в отчет о прибылях и убытках, в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность" (ПБУ 4/99).

Расшифровка соответствующих показателей групп статей бухгалтерского баланса или статей отчета о прибылях и убытках с учетом размера и характеристики данных, включенных в группу статей бухгалтерского баланса или статью отчета о прибылях и убытках, может приводиться организацией непосредственно в вышеуказанных формах (как "в том числе" или "из них" к соответствующим группам статей или к статьям) или в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом следует иметь в виду, что существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерий, отличный от вышеназванного.

При разработке пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках организация вправе отдельные показатели, включенные в приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) согласно образцу формы, представлять в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать эти показатели в пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетнос-

ти в объеме показателей по группам статей бухгалтерского баланса и статьям отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и без представления пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и обязанные проводить независимую аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (ф. № 3), Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), если отсутствуют соответствующие данные.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием только в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (ф. № 5, дополнительно принятая форма или пояснительная записка), если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов деятельности.

В случае образования в организации резервов по сомнительным долгам в балансе числящаяся дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, отражается за их вычетом (резерв в этом случае в пассиве не отражается).

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования по раскрытию в бухгалтерском учете изменений в учетной политике, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовых результатов и др. Такое раскрытие может быть осуществлено путем включения соответствующих показателей, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если какой-либо показатель должен вычитаться из соответствующих данных (или имеет отрицательное значение), то в бухгалтерской отчетности такой показатель показывается в скобках (непокрытый убыток и т. д.).

5. Порядок представления отчетности

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организация обязана представлять бухгалтерскую отчетность в установленные адреса по одному экземпляру бесплатно.

Отчетность представляется в объеме форм, предусмотренных п. 30 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации п. 1 приказа Минфина России "О формах бухгалтерской отчетности организаций" от 13.01.2000 № 4н.

Согласно этому приказу можно выделить пять вариантов представления отчетности:

первый – для основной массы организаций годовая отчетность включает пять типовых форм отчетности (для сельскохозяйственных предприятий дополнительно представляются несколько ведомственных специализированных форм), пояснительную записку и аудиторское заключение (в случае обязательного аудита);

второй – для субъектов малого предпринимательства, не подлежащих обязательному аудиту, разрешено не представлять типовые формы отчетности № 3 (отчет об изменениях капитала), № 4 (отчет о движении денежных средств), № 5 (приложение к бухгалтерскому балансу) и пояснительную записку;

третий – для субъектов малого предпринимательства, подлежащих обязательному аудиту, предоставлено право не представлять формы № 3, 4, 5, если отсутствуют соответствующие данные;

четвертый – некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой отчетности Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), а при отсутствии соответствующих данных также ф. № 3 и ф. № 5. При этом некоммерческим орга-

низациям рекомендуется включать в состав годовой отчетности ф. № 6 (отчет о целевом использовании полученных средств);

пятый – общественные организации (объединения) не представляют в составе годовой отчетности формы № 3, 4, 5 и пояснительную записку.

Годовая отчетность организаций (кроме бюджетных) представляется в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, а квартальная – в течение 30 дней по окончании квартала.

В пределах этих сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации на общем собрании. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

День представления организацией бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления отчетности приходится на нерабочий день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации (кроме бюджетных) является открытой для заинтересованных пользователей – банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

Бухгалтерская отчетность, содержащая показатели, отнесенные к государственной тайне по законодательству Российской Федерации, представляется с учетом требований этого законодательства.

В случаях, предусмотренных законодательством, отдельные организации (открытые акционерные общества и др.) публикуют бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

Публикация отчетности производится в срок не позднее 1 июня года, следующего за отчетным (если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации).

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Министерством финансов Российской Федерации и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

На формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствующие адреса, обязательно наличие следующих данных:

наименование составляющей части;

указание отчетной даты или отчетного периода, за который составляется отчетность (на _____ ч., за _____ г.);

организация (указывается полное наименование юридического лица в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);

идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);

вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утвержденных Государственным комитетом Российской Федерации по статистике);

организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (КОПХ) и код собственности по классификатору форм собственности (КСФ);

единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. – код по ОКЕИ-384, млн руб. – код по ОКЕИ-385);

адрес (указывается полный почтовый адрес организации);

дата утверждения (указывается установленная дата для годовой или промежуточной отчетности);

дата отправки (принятия) (указывается конкретная дата почтового отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Организации, имеющие федеральное имущество и обязанные в соответствии с постановлением Правительства РФ "Об организации учета федерального имущества и ведения реестра федерального имущества" от 03.07.98 № 696 получить свидетельства о внесении в реестр указанного имущества, должны указать номер в реестре федеральной (государственной) собственности ("Номер в реестре федерального (государственного)

имущества") и наименование органа, на который возложена координация и регулирование деятельности государственного или муниципального предприятия и которому направляется бухгалтерская отчетность ("Орган управления государственным имуществом").

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т. п., разрешается приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму организации, оформленному в установленном порядке и содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

ГЛАВА II

Периодическая (промежуточная) отчетность

1. Место периодической (промежуточной) отчетности в общей системе финансовой отчетности

Промежуточная бухгалтерская отчетность, т. е. периодическая отчетность на протяжении года (квартальная, месячная) имеет важное значение для оперативного руководства работой предприятий. Если в годовой финансовой отчетности выводятся итоги деятельности организации за хозяйственный год, то промежуточная отчетность, естественно, подводит итоги за более короткие календарные сроки в течение года, поэтому она имеет важное значение для нужд оперативного управления, анализа, принятия своевременных управленческих решений.

Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством Российской Федерации или учредителями (участниками) организации.

Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих, правила оценки статей определяются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации 06.07.99 № 43н.

Организация должна формировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представление и публикация промежуточной бухгалтерской отчетности производится в случаях и порядке, предусмотренных законодательством Российской Федерации или учредительными документами организации.

В соответствии с приказом Минфина "О формах бухгалтерской отчетности организаций" от 13.01.2000 № 4н промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из Бухгалтерского баланса (ф. № 1) и Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2). Кроме этих двух форм в составе промежуточной отчетности организация может представлять и иные формы – Отчет о движении денежных средств и др., а также пояснительную записку, входящие в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную отчетность не представляют.

2. Составление периодической (промежуточной) бухгалтерской отчетности

Периодическая бухгалтерская отчетность (квартальная, месячная) включает бухгалтерский баланс (ф. № 1), отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) и в сельском хозяйстве – отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности на 1 октября по ф. № 8-сх.

2.1. Форма № 1 "Бухгалтерский баланс"

Форма № 1 "Бухгалтерский баланс" в настоящее время в промежуточной и годовой отчетности в принципе имеет почти одинаковое построение. Актив баланса включает два раздела: I "Внеоборотные активы" и II "Оборотные активы"; пассив баланса – три раздела: III "Капитал и резервы", IV "Долгосрочные обязательства", V "Краткосрочные обязательства". К балансу прилагается "Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах".

Рассмотрим содержание каждой составной части баланса.

Актив баланса

Раздел I. Внеоборотные активы

Подраздел "Нематериальные активы"

В данном подразделе отражается остаточная стоимость нематериальных активов. По нематериальным активам, поступившим после 1 января 1999 г., можно начислять амортизацию одним из следующих способов: линейным, исходя из норм, рассчитанных на основании срока полезного использования нематериальных активов; списания стоимости пропорционально объему произведенной продукции (работ, услуг) либо способом уменьшаемого остатка. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет; не начисляется амортизация на товарные знаки и организационные расходы, признанные вкладом в уставный капитал организации.

В строке 110 бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость всех нематериальных активов организации. Чтобы рассчитать остаточную стоимость нематериальных активов, необходимо из их первоначальной стоимости вычесть суммы начисленной амортизации.

По строкам 111–113 даются расшифровки сумм нематериальных активов, в том числе: по строке 111 – патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), аналогичные права и активы; по строке 112 – организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, по строке 113 – деловая репутация организации, которая возникает при совершении сделок купли-продажи предприятий (например, разница между покупной ценой приватизированного имущества и его оценочной (начальной) стоимостью). Суммы деловой репутации учитываются на субсчете "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью" счета 04.

Подраздел "Основные средства"

По строке 120 учитывается общая сумма остаточной стоимости основных средств организации, которая определяется путем вычитания из общей стоимости основных средств, учтенной на

счете 01 "Основные средства", общей суммы начисленной по ним амортизации, учтенной на счете 02 "Амортизация основных средств".

По строкам 121 – 122 отражаются суммы, в том числе входящие в статью 120: земельные участки и объекты природопользования – строка 121 и здания, машины и оборудование – строка 122.

Подраздел "Незавершенное строительство"

По этому подразделу по строке 130 "Незавершенное строительство" учитывают остатки оборудования к установке по счету 07, незавершенных объектов капитальных вложений по счету 08, суммы авансов, выданных подразделением для проведения строительных работ, отклонения в стоимости приобретенного оборудования, учтенные по счету 16.

Подраздел "Доходные вложения в материальные ценности"

В этом подразделе по строке 135 отражают общую сумму доходных вложений в материальные ценности, числящуюся на счете 03, в том числе: по строке 136 – имущество для передачи в лизинг и по строке 137 – имущество, предоставляемое по договору проката.

Подраздел "Долгосрочные финансовые вложения"

По данному подразделу по строке 140 учитывают суммы долгосрочных финансовых вложений по счету 58 с учетом резерва под обесценение ценных бумаг по счету 59.

В строках 141 – 145 даются расшифровки сумм, показанных по строке 140, в том числе: паи и акции, долговые ценные бумаги, предоставленные займы, вклады по договору простого товарищества, иные финансовые вложения, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев.

Подраздел "Прочие внеоборотные активы"

По этому подразделу по строке 150 отражаются данные о средствах и вложениях, не нашедших своего отражения в предыдущих строках раздела I актива бухгалтерского баланса.

Раздел II. Оборотные активы

Подраздел "Запасы"

По данному подразделу в строке 210 отражаются общие вложения организации в запасы материальных ценностей и в затраты незавершенного производства, по строкам 211 – 217 – в конкретные виды вложений, в том числе: в сырье, материалы и аналогичные ценности (счета 10, 16) – по строке 211; в остатки животных на выращивании и откорме (счет 11) – по строке 212; в затраты в незавершенном производстве и издержки обращения (счета 20, 21, 23, 29, 44) – по строке 213, в готовую продукцию и товары для перепродажи (счета 16, 43, 41) – по строке 214; в товары отгруженные (счет 45) – по строке 215; в запасы и расходы будущих периодов (счет 97) – по строке 216, в прочие запасы и затраты – по строке 217.

Подраздел "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

По данному подразделу суммы НДС по всем видам приобретенных ценностей (счет 19) указываются общей суммой по строке 220.

Подраздел "Дебиторская задолженность" (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)

По строке 240 отражается общая сумма такой дебиторской задолженности, по строкам 241 – 246 – по конкретным ее составляющим, в том числе: по покупателям и заказчикам (счета 62, 76 с учетом счета 63) – по строке 241, по векселям к получению (счет 62) – по строке 242, по задолженности дочерних и зависимых обществ (счет 76) – по строке 243, по задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (счет 75) – по строке 244, по авансам выданным (счет 60) – по строке 245, по прочим дебиторам (счет 76 и др.) – по строке 246.

Подраздел "Краткосрочные финансовые вложения"

По этому подразделу учитываются финансовые вложения по строке 250 на срок до 12 месяцев по счетам 58, 81, по строкам 251–253 – по конкретным видам вложений, в том числе: по

строке 251 – займы, предоставленные организациям на срок до 12 месяцев (по счету 58), по строке 252 – собственные акции, выкупленные у акционеров (по счету 81), по строке 253 – прочие краткосрочные финансовые вложения (облигации и др.).

Подраздел "Денежные средства"

В этом подразделе по строке 260 отражается общая сумма денежных средств организации, в том числе: по строке 261 – в кассе (счет 50), по строке 262 – на расчетных счетах (счет 51), по строке 263 – на валютных счетах (счет 52), по строке 264 – прочие денежные средства (счета 55, 57).

Подраздел "Прочие оборотные средства"

В данном подразделе по строке 270 указываются остатки оборотных активов, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса.

Пассив баланса

Раздел III. "Капитал и резервы"

Подраздел "Уставный капитал"

По данному подразделу по строке 410 отражается числящаяся по счету 80 сумма уставного (складочного, паевого, неделимого и т. п.) капитала и фондов в зависимости от зарегистрированной формы организации. Во всех случаях остаток в балансе по счету 80 должен соответствовать сумме, зарегистрированной учредительным документом.

Подраздел "Добавочный капитал"

В данном подразделе по строке 420 отражаются суммы числящегося на счете 83 добавочного капитала (от переоценки имущества, от эмиссионного дохода и др.).

Подраздел "Резервный капитал"

Данный подраздел занимает строки от 430 до 432. По строке 430 отражается общая сумма резервного капитала (фонда), учтенного по счету 82. По строке 431 учитываются резервы, созданные в соответствии с законодательством, по строке 432 –

резервы, образованные в соответствии с учредительными документами.

Подраздел "Фонд социальной сферы"

В данном подразделе по строке 440 отражаются суммы фондов социальной сферы, учтенные на счете 84.

Подраздел "Целевое финансирование"

В подразделе по строке 450 учитываются суммы, числящиеся на счете 86 целевого финансирования, предназначенные на осуществление различных мероприятий целевого характера.

Подраздел "Нераспределенная прибыль прошлых лет"

В данном подразделе по строке 460 отражаются числящиеся на счете 84 суммы нераспределенной прибыли, перешедшие с прошлых лет.

Подраздел "Непокрытый убыток прошлых лет"

По данному подразделу по строке 465 указывается непокрытый убыток прошлых лет, числящийся на счете 84. При подсчете итога по разделу III "Капитал и резервы" эти суммы вычитаются.

Подраздел "Нераспределенная прибыль отчетного года"

В данном подразделе по строке 470 приводятся суммы нераспределенной прибыли отчетного года, числящиеся на счете 84.

Подраздел "Непокрытый убыток отчетного года"

По данному подразделу по строке 475 отражаются суммы непокрытого убытка отчетного года, числящиеся на счете 84. При подсчете итога по разделу III "Капитал и резервы" эти суммы вычитаются.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства

Подраздел "Займы и кредиты"

В данном подразделе по строкам 510 – 511 учитываются суммы долгосрочных займов и кредитов, числящиеся по счету 67. По строке 510 отражается общая сумма займов и кредитов, по

строке 511 – в том числе подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Подраздел "Прочие долгосрочные обязательства"

По данному подразделу по строке 520 указываются прочие долгосрочные обязательства, не нашедшие отражения в предыдущем подразделе.

Раздел V. Краткосрочные обязательства

Подраздел "Займы и кредиты"

В этом подразделе по строкам 610 – 611 отражаются суммы краткосрочных займов и кредитов, числящиеся по счету 66. По строке 610 указывается общая сумма краткосрочных займов и кредитов, по строке 611 – суммы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Подраздел "Кредиторская задолженность"

В данном подразделе по строкам 620–628 отражаются суммы кредиторской задолженности организации. По строке 620 записывается общая сумма кредиторской задолженности, числящейся по счетам 60–76, по строке 621 – задолженность поставщикам и подрядчикам (счета 60, 76), по строке 622 – задолженность по векселям к уплате (счет 60), по строке 623 – задолженность по счету 76 перед дочерними и зависимыми обществами, по строке 624 – задолженность по счету 70 перед персоналом организации, по строке 625 – по счету 69 перед государственными внебюджетными фондами, по строке 626 – по счету 68 перед бюджетом, по строке 627 – по счету 62 авансы полученные, по строке 628 – прочие кредиторы.

Подраздел "Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов"

В данном подразделе по строке 630 отражается числящаяся на счете 75 задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов по дивидендам, долям и др.

Подраздел "Доходы будущих периодов"

По данному подразделу по строке 640 отражаются числящиеся на счете 98 доходы будущих периодов организации.

Подраздел "Резервы предстоящих расходов"

В данном подразделе по строке 650 учитываются числящиеся на счете 96 начисленные суммы предстоящих расходов и платежей: в ремонтный фонд, на отпуска, на выплату вознаграждений по итогам года и т. д.

Подраздел "Прочие краткосрочные обязательства"

В подразделе указываются краткосрочные обязательства, не нашедшие отражения в других подразделах V раздела баланса.

Отдельный раздел баланса (оборотная сторона пассива) выделяется для составления "Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах". В этом разделе по каждому забалансовому счету (001 "Арендованные основные средства"; 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" и т. д.) указываются суммы остатков на отчетную дату на начало отчетного года.

2.2. Форма № 2 "Отчет о прибылях и убытках"

Отчет о прибылях и убытках строится в соответствии с требованиями ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации", в которых доходы и расходы организаций подразделяются на четыре группы: доходы и расходы по обычным видам деятельности, операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы, чрезвычайные доходы и расходы.

Соответственно в отчете выделяются эти четыре группы доходов и расходов и их составляющие. Причем все суммы показываются как за отчетный период текущего года, так и для сравнения за аналогичный период прошлого года.

В первом разделе в доходной части отражается выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей). В расходной части – себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг. Разница между доходами и расходами образует валовую прибыль. Из валовой прибыли вычитают коммерческие расходы и управленческие расходы, в результате определяется сумма прибыли (убытка) от продаж – итог первого раздела формы.

Во втором разделе указывают операционные доходы и расходы, которые увеличивают и уменьшают итог первого раздела. В качестве операционных доходов, увеличивающих прибыль, приводят: проценты к получению, доходы от участия в других организациях, прочие операционные доходы (поступления от продажи основных средств, материалов, и т.п.). В качестве операционных расходов, уменьшающих сумму прибыли от продаж, записывают: проценты к уплате, прочие операционные расходы (по выбытию основных средств, материалов и др.).

В третьем разделе отражают внереализационные доходы и расходы, также влияющие на увеличение или уменьшение прибыли. Внереализационные доходы: штрафы, пени, неустойки полученные, безвозмездно полученные ценности, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, курсовые разницы, прочие внереализационные доходы. Внереализационные расходы: штрафы, пени, неустойки уплаченные, убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, списанная дебиторская задолженность, курсовые разницы, прочие внереализационные расходы.

Естественно, что внереализационные доходы увеличивают сумму прибыли, внереализационные расходы – уменьшают. В итоге прибыль от продаж (итог первого раздела) плюс операционные доходы из второго раздела и внереализационные доходы из третьего раздела минус операционные расходы из второго раздела и внереализационные расходы из третьего раздела формируют прибыль организации до налогообложения. После вычета из этой прибыли налога на прибыль и иных обязательных платежей получают сумму прибыли от обычной деятельности.

В четвертом разделе отражаются чрезвычайные доходы (страховые возмещения и т. п.) и чрезвычайные расходы (потери в результате стихийных бедствий и т. п.).

В результате прибавления к сумме прибыли от обычной деятельности чрезвычайных доходов и вычитания чрезвычайных расходов получают чистую прибыль (нераспределенную прибыль) отчетного периода.

Выше за основу был взят нормальный случай, когда доходы превышают расходы, разумеется, при обратном положении вместо прибыли по соответствующим показателям будет выводиться убыток.

2.3. Прочие типовые формы периодической отчетности

Кроме рассмотренных двух обязательных типовых форм промежуточной (периодической) отчетности предприятия могут составлять и другие формы: отчет об изменениях капитала (ф. № 3), отчет о движении денежных средств (ф. № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5), куда входит ряд конкретных форм, расшифровывающих отдельные статьи бухгалтерского баланса (движение заемных средств, дебиторская и кредиторская задолженность, амортизируемое имущество), отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

Все указанные формы для квартальной отчетности являются не обязательными. Однако в случае важности того или иного вида деятельности для организации соответствующие формы целесообразно составлять. Например, некоммерческим организациям целесообразно составлять отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6).

2.4. Составление формы № 8-сх

Сельскохозяйственные организации кроме типовых форм отчетности по итогам работы за 9 месяцев составляют специализированную форму № 8-сх "Отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности за год". Составление этой формы вызывается тем, что фактическая себестоимость продукции сельскохозяйственного производства и соответственно финансовые результаты рассчитываются только по итогам года. Поэтому возникает необходимость после завершения уборочных работ в составлении провизорного расчета ожидаемых результатов за год. В связи с этим по состоянию на 1 октября в составе отчетности за III квартал сельскохозяйственные организации составляют форму № 8-сх "Отчет об ожидаемых результатах финансово-хозяйственной деятельности за ..... год", которая имеет два раздела: 1. Фактические данные за 9 месяцев и ожидаемые за IV квартал и 2. Ожидаемые финансовые результаты.

Данную форму составляют сельскохозяйственные предприятия всех организационно-правовых форм на основании фактических данных на 1 октября и ожидаемых затрат, выхода продукции, продажи продукции и поступления средств в IV квартале отчетного года.

Порядок составления данной формы отчетности следующий. После составления баланса на 1 октября составляют расчет ожидаемых затрат производства, ожидаемого выхода и продажи продукции за IV квартал. Все расчеты за IV квартал по затратам, выходу продукции и её продаже бухгалтерскими записями не оформляют и в регистрах бухгалтерского учета не отражают. Данные этого расчета являются предполагаемыми, провизорными, но они должны реально отражать складывающуюся на предприятии ситуацию к концу года, так как все основные сельскохозяйственные работы к этому времени завершены, урожайность в растениеводстве уже известна, продуктивность в животноводстве до конца года и предполагаемые затраты несложно определить.

В первом разделе отчета определяют ожидаемое производство по каждому виду продукции за год, ожидаемые затраты на основное производство, ожидаемую к концу года себестоимость основных видов продукции растениеводства, животноводства и других отраслей. На основе имеющихся фактических данных за 9 месяцев и ожидаемых данных до конца года определяют показатели по ожидаемой продаже до конца года по основным видам продукции: в физической массе и по сумме, рассчитанной в ожидаемой полной себестоимости (включая внереализационные расходы), и в продажных ценах (в выручку от продажи включают сумму фактической выручки за 9 месяцев, а за оставшиеся 3 месяца берут ожидаемую выручку исходя из уже в основном известных к тому времени цен до конца года).

В расчет по конкретным видам продукции включаются следующие данные. По зерновым и зернобобовым культурам производство продукции за год показывают в физической массе после доработки, зерноотходы – в пересчете на полноценное зерно, початки кукурузы – в пересчете на сухое зерно. По сахарной свекле (фабричной) показывают сахарную свеклу, предназначенную для переработки на сахар в физическом весе, за исключением веса имеющейся на ней земли. По молоку по графе "Производство продукции за год" показывают молоко от коров молочного направления, по графе "Реализация продукции" отражают и молоко от коров мясного направления. По яйцу по всем графам (и производство, и продажа) отражают яйцо от всех видов птиц, включая уток и гусей. По скоту и птице всех видов (крупный рогатый скот, свиньи, козы и овцы, птица всякая)

указывают скот и птицу в живой массе без применения коэффициента к фактическому выходу мяса после убоя сданных животных на мясокомбинат.

По продукции растениеводства и животноводства собственного производства, проданной в переработанном виде, показываются все затраты, связанные с переработкой сельскохозяйственной продукции собственного производства (включая стоимость сырья). При этом выделяются: полная себестоимость проданной продукции переработки сельскохозяйственного сырья собственного производства, включая стоимость сырья, и полная выручка от продажи переработки сельскохозяйственного сырья собственного производства. По указанным видам деятельности отражают продажу продукции, переработанной как в своем хозяйстве, так и на стороне.

По отдельным позициям в растениеводстве и животноводстве показывают затраты по переработке сырья собственного производства, относящиеся к проданной продукции, включая затраты, связанные с продажей, а также выручку от переработки, которая определяется пропорционально стоимости использованного сырья и фактическим затратам на переработку.

По отдельным позициям отражают затраты по переработке покупного сельскохозяйственного сырья, включая его стоимость, а также выручку от его реализации. Отдельно показывается продукция подсобных производств и промыслов (кроме переработки сельскохозяйственного сырья) и прочая продукция, работы и услуги.

В отдельной графе первого раздела расчета отражают дотации и компенсации из бюджета по соответствующим видам продукции (из федерального, региональных и местных бюджетов), зачисляемые непосредственно на финансовые результаты.

Во втором разделе расчета "Ожидаемые финансовые результаты" путем сопоставления ожидаемой выручки от продажи с данными по ожидаемой себестоимости определяют ожидаемый результат от продажи продукции (работ, услуг) за год, после чего отражают результаты от прочей продажи, внереализационные доходы и расходы, дотации и компенсации из бюджета, выводят общие суммы прибылей и убытков и сальдированный финансовый результат (балансовая прибыль или убыток).

Представление данной формы отчетности имеет важное значение для установления за несколько месяцев до завершения от-

четного года основных показателей деятельности сельскохозяйственных предприятий, что, естественно, дает возможность заблаговременно принимать необходимые решения по улучшению деятельности предприятий. Накопленный опыт многих хозяйств свидетельствует о том, что при хорошей организации аналитического учета провизорные данные формы № 8-сх по основным показателям практически не отличаются от фактических данных, полученных по этим же показателям в годовом отчете.

По степени расхождений данных формы № 8-сх и годового отчета судят о квалификации учетных работников (в первую очередь главного бухгалтера) сельскохозяйственного предприятия.

ГЛАВА III

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность

1. Общие положения составления годовой отчетности

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации на отчетную дату и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Годовая отчетность составляется по итогам календарного года с 1 января по 31 декабря включительно.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами бухгалтерского учета.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность организации привлекаются соответствующие дополнительные показатели.

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и других подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы. Под отдельным балансом понимается система показателей, формируемая подразделением организации и отражающая его имущественное и финансовое положение на отчетную дату путем представления данных о хозяйственных средствах и их источниках.

Изменения принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускаются в исключительных случаях, например при изменении

вида деятельности. Организацией должна быть подтверждена обоснованность каждого такого изменения. Существенное изменение раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

При формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения определенных результатов или последствий.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составленного за первый отчетный период, должны приводиться данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года (три и более), то ею обеспечивается при разработке, принятии и изготовлении бланков этих форм соответствующее количество граф (строк), необходимых для такого раскрытия.

Каждая форма бухгалтерской отчетности должна содержать следующие данные: наименование формы, указание отчетной даты или отчетного периода, за который составлена отчетность, наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы, формы представления числовых показателей бухгалтерской отчетности.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к отчетному году, так и к предшествовавшим (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

2. Подготовительная работа к составлению годового отчета. Состав годового отчета

Годовая бухгалтерская отчетность является наиболее полной. Сведения, содержащиеся в годовой бухгалтерской отчетности, дают возможность проводить квалифицированный эконо-

мический анализ работы организации, вскрывать внутренние резервы, квалифицированно оценивать наметившиеся тенденции в развитии предприятия. На основании годовой отчетности разрабатывают мероприятия по дальнейшему совершенствованию деятельности организации.

Составлению годового отчета предшествует подготовительная работа. Прежде всего проводят годовую инвентаризацию имущества и обязательств. Итоги инвентаризации рассматривает руководитель организации. По выявленным в результате инвентаризации расхождениям бухгалтерских данных с данными инвентаризации составляются соответствующие бухгалтерские записи. В результате данные бухгалтерского учета приводятся в полное соответствие с выявленными по инвентаризации фактическими данными.

Необходимо также уточнить переходящие остатки на следующий год по счетам:

96 "Резервы предстоящих расходов";

98 "Доходы будущих периодов";

97 "Расходы будущих периодов";

19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

При уточнении остатков по счету 19 надо иметь в виду, что НДС по приобретенным, но неоплаченным ценностям со счета 19 в дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость", не относится, а остается на балансе до погашения кредиторской задолженности.

Важной подготовительной учетной работой является проверка записей в регистрах бухгалтерского учета, в частности количественных показателей, которые не поддаются проверке методом балансовой увязки (например, затраты труда в человеко-часах и др.), и устранение выявленных ошибок. Затем закрывают операционные счета (см. "Закрытие операционных счетов"), что является одним из важнейших подготовительных этапов к составлению годового отчета. И только после того как все корректировочные записи, связанные с закрытием операционных счетов, отражены в бухгалтерских регистрах, можно выводить результаты и сальдо по всем счетам для непосредственного составления соответствующих форм годового отчета.

Годовой бухгалтерский отчет сельскохозяйственной организации включает типовые формы отчетности для коммерческих организаций и ведомственные, специализированные формы отчетности, установленные для сельскохозяйственных организаций.

Типовые формы отчетности:

форма № 1 "Бухгалтерский баланс";

форма № 2 "Отчет о прибылях и убытках";

форма № 3 "Отчет о движении капитала";

форма № 4 "Отчет о движении денежных средств";

форма № 5 "Приложения к бухгалтерскому балансу".

В отдельных случаях составляется форма № 6 "Отчет о целевом использовании полученных средств".

Пояснительная записка к годовому отчету.

Специализированные формы отчетности:

форма № 5-АПК "Численность и заработная плата работников сельскохозяйственных предприятий и организаций";

форма № 6-АПК "Основные показатели";

форма № 7-АПК "Реализация продукции";

форма № 8-АПК "Затраты на производство";

форма № 9-АПК "Производство и себестоимость продукции растениеводства";

форма № 13-АПК "Производство и себестоимость продукции животноводства";

форма № 15-АПК "Наличие животных";

форма № 16-АПК "Баланс продукции";

форма № 17-АПК "Движение сельскохозяйственных машин и оборудования".

3. Порядок оценки статей бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлен следующий порядок оценки статей бухгалтерской отчетности.

Незавершенные капитальные вложения

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

Объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения.

Финансовые вложения

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации либо уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат их приобретения по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если она ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность производится образование в конце отчетного года резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов у коммерческой организации или увеличения расходов у некоммерческой организации.

Основные средства

Основные средства отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации, а у бюджетной организации – по первоначальной стоимости.

Изменения первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценки соответствующих объектов раскрываются в приложениях к бухгалтерскому балансу. Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникших разниц на счет добавочного капитала организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, приходуются по рыночной стоимости на дату списания, и соответствующая сумма относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо финансирование (фондов) у бюджетной организации.

Нематериальные активы

Нематериальные активы учитываются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, изготовление и затратам по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за вычетом суммы начисленной амортизации.

Амортизация по нематериальным активам начисляется либо линейным способом, либо способом уменьшаемого остатка, либо пропорционально объему продукции (работ, услуг). По нематериальным активам бюджетных организаций амортизация не начисляется.

Сырье, материалы, готовая продукция, товары

Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров) и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется

исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов, списываемых на производство, может определяться по одному из четырех способов: по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Готовая продукция показывается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья и материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Материальные ценности, по которым цена в течение отчетного года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения) с отчислением разницы в ценах на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги показываются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемые договорной (контрактной) ценой.

Незавершенное производство и расходы будущих периодов

К незавершенному производству относятся: продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по факти-

ческой или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство показывается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, установленном организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.), в течение периода, к которому они относятся.

Капитал

Уставный (складочный) капитал отражается в балансе в пределах сумм, зарегистрированных в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации. Уставный (складочный) капитал и фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском балансе раздельно.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия вместо уставного (складочного) капитала указывают в балансе уставный фонд, сформированный в установленном порядке.

Суммы дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, эмиссионный доход акционерного общества и другие аналогичные суммы отражаются в балансе отдельно как добавочный капитал.

Резервы

Организация может создавать резервы за счет резервирования части прибыли либо затрат, которые отражаются в балансе раздельно по видам создаваемых резервов: *резервный фонд* – для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций; *резервы по сомнительным долгам* – для списания сумм дебиторской задолженности, не погашенной в сроки, установленные договором, и не обеспеченные соответствующими гарантиями; *резервы предстоящих расходов* –для равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения (резервы на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на выплату вознаграждений по итогам работы за год, на ремонт основных средств, на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства, на предстоящие затраты по рекультивации земель и осуществление других природоохранных мероприятий и т.д.). Все резервы в бухгалтерском балансе на конец отчетного года, переходящие на следующий год, показываются по отдельной статье.

Расчеты с дебиторами и кредиторами

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

Отраженные в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками и бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставшихся на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не должно быть.

Остатки валютных средств на валютных счетах и другие денежные средства (включая денежные документы), краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражаются в бухгалтерской отчетности в рублях, в суммах, определенных путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на отчетную дату.

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (расходов) у некоммерческой организации, либо увеличение (уменьшение) финансирования (фондов) у бюджетной организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если резерв на списание сомнительных долгов не создавался, или на увеличение расходов у некоммерческой организации либо на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации (за балансом эта задолженность должна числиться в течение пяти лет для возможного взыскания в случае изменения имущественного положения должника).

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо финансирование (фондов) у бюджетной организации.

Прибыли и убытки

Финансовый результат отчетного периода отражается в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат выявляется за отчетный период, за минусом причитающихся налогов и иных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения. Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

При продаже и прочем выбытии имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т. п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации либо уменьшение (увеличение) финансирования (фондов) у бюджетной организации.

4. Порядок составления типовых форм отчетности

4.1. Форма № 1 Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс включает пять разделов: I – Внеоборотные активы, II – Оборотные активы, III – Капитал и резервы, IV – Долгосрочные обязательства, V – Краткосрочные обязательства. Каждый раздел включает подразделы и конкретные статьи.

Следует отметить, что активы и пассивы в части расчетов и обязательств показываются раздельно в зависимости от сроков их обращения с подразделением на задолженность со сроком платежа в течение 12 месяцев включительно и со сроком платежа более чем через 12 месяцев.

Перейдем к конкретному рассмотрению порядка отражения данных в соответствующих разделах, подразделах и конкретных статьях актива и пассива бухгалтерского баланса.

Актив баланса

Раздел I "Внеоборотные активы"

Подраздел "Нематериальные активы" (счета 04, 05)

В данном подразделе отражается остаточная стоимость имущества, которое учитывается на счете 04 "Нематериальные активы" за вычетом амортизации, учтенной по счету 05 "Амортизация нематериальных активов". Амортизация по товарным знакам, знакам обслуживания, организационным расходам не начисляется.

Суммарная стоимость всех нематериальных активов, принадлежащих организации, указывается по строке 110 баланса. При этом по строкам 111 – 113 показывается стоимость основ-

ных видов нематериальных активов: патентов, лицензий, товарных знаков (знаков обслуживания), иные аналогичные права – строка 111.

К нематериальным активам также относятся организационные расходы, которые связаны с образованием юридического лица и признаны в соответствии с учредительными документами вкладом учредителей в уставный (складочный) капитал. Эти организационные расходы отражаются по строке 112 баланса в полной сумме, учтенной по счету 04, так как по организационным расходам, как отмечено выше, амортизация не начисляется. При этом с организационными расходами, учтенными на счете 04 и отраженными по строке 112, не следует путать организационные затраты, которые также были связаны с образованием юридического лица (открытие счета, изготовление печати, бланков и т. п.), но не были признаны в качестве вклада учредителей в уставный капитал. По строке 113 отражаются данные о деловой репутации организации.

Для заполнения подраздела "Нематериальные активы" используют данные ведомости № 72-АПК аналитического учета нематериальных активов и их износа и журнала-ордера № 13-АПК.

Подраздел "Основные средства (счета 01, 02, 03)"

В подразделе "Основные средства" по строке 120 отражаются следующие данные: остаточная стоимость основных средств, принадлежащих организации, учет которых ведется на счете 01 "Основные средства" (за вычетом начисленной амортизации по счету 02); имущество, предназначенное для сдачи в аренду (предметы проката, имущество, переданное лизингополучателю), которое учитывается организацией на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Результаты проведенной организацией в соответствии с установленным порядком до начала отчетного года переоценки основных средств по состоянию на первое число отчетного года подлежат отражению в бухгалтерском учете в январе и учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на начало отчетного года.

Величина балансовой (остаточной) стоимости основных средств зависит от применяемого способа начисления амортизации: линейного, уменьшаемого остатка, списания стоимости

по сумме чисел лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В составе основных средств по отдельным строкам в качестве расшифровок даются основные средства в земельных участках и объектах природопользования (строка 121) и основные средства в зданиях, машинах и оборудовании (строка 122).

Заполнение данного подраздела производится на основе данных аналитического учета по счетам 01 и 03 и сводных данных по этим счетам, отраженным в журнале-ордере № 13-АПК.

Подраздел "Незавершенное строительство (счета 07, 08, 16)"

Незавершенное строительство (строка 130) отражает данные по счетам: 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" (только в части материалов для строительства). Остаток по счету 08 может отражать: стоимость затрат по незаконченному строительству – у организаций-застройщиков, выполняющих строительство объектов собственными силами, а также у организаций-заказчиков, осуществляющих оплату выполненных подрядчиками строительных работ, стоимость сданного в монтаж, но окончательно не смонтированного оборудования – организациями, осуществляющими самостоятельное приобретение оборудования, требующего монтажа; затраты на приобретение объектов основных средств, еще не введенных в эксплуатацию. Включаются также объекты на осуществление капитальных вложений. Аналогично отражаются суммы отклонений в стоимости материалов (только по капитальному строительству).

В указанном подразделе показываются также стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

Незавершенные капитальные вложения учитываются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

Кроме того, по указанному подразделу отражаются затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки.

Заполнение данного подраздела производится: в части счета 08 – на основании ведомости № 79-АПК аналитического учета затрат по капитальным вложениям и ремонту, в части счета 07 – на основании данных соответствующей ведомости аналитического учета материальных ценностей, товаров и тары (по счету 07), в части сумм в расчетах – на основании данных ведомости № 38-АПК аналитического учета по счетам расчетных операций. Для сверки привлекаются данные по соответствующим счетам из журналов-ордеров № 8-АПК, 10-АПК и 16-АПК.

Подраздел "Доходные вложения в материальные ценности (счет 03)"

По данному подразделу по строке 135 организации отражают имущество в доходных вложениях в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование (включая по договору финансовой аренды – лизинга, по договору проката) с целью получения дохода. Суммы, показанные по строке 135, расшифровываются: по строке 136 – имущество для передачи в лизинг и по строке 137 – имущество, предоставляемое по договору проката.

Подраздел заполняется на основании данных аналитического учета по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности", содержащихся в ведомости № 46-АПК аналитического учета.

Подраздел "Долгосрочные финансовые вложения (счета 58, 59)"

В данном подразделе (по строке 140) отражают произведенные на срок более одного года и отраженные на счете 58 "Финансовые вложения" все виды долгосрочных финансовых инвестиций и займов (сроком свыше 12 месяцев) с расшифровкой по строкам 141 – 145 по основным видам вложений: инвестиции в паи и акции, в долговые ценные бумаги, в предоставленные займы, во вклады по договорам простого товарищества и иные долгосрочные финансовые вложения на срок свыше 12 месяцев. По счету 59 отражаются суммы резервов под обесценение акций.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение с отнесением непогашенной суммы по соответствующей статье в группе статей "Кредиторская задолженность" в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет оплаты подлежащих приобретению финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по соответствующей статье в группе статей "Дебиторская задолженность".

Подраздел заполняется на основании данных ведомости № 28-АПК аналитического учета финансовых вложений (в части долгосрочных), журнала-ордера № 5-АПК с привлечением (при необходимости) книги учета ценных бумаг.

Подраздел "Прочие внеоборотные активы"

Данные этого подраздела отражаются по строке 150 в случае, если отдельные виды внеоборотных активов не нашли отражения по предыдущим подразделам первого раздела актива баланса.

Раздел II "Оборотные активы"

Подраздел "Запасы"

В данном подразделе по строке 210 отражаются следующие виды материальных ценностей и затрат: материалы (счет 10), товары (счет 41), находящиеся в собственности организации; остатки готовой продукции (счет 43) на складе организации, затраты в незавершенном производстве (остатки по счетам учета затрат), расходы будущих периодов (счет 97), прочие запасы и затраты. Все материальные ценности и затраты отражаются в стоимости фактических затрат.

По данному подразделу основные составляющие расшифровываются по строкам 211 – 217, в том числе: сырье, материалы и другие аналогичные ценности (по счетам 10, 16) – строка 211, животные на выращивании и откорме (счет 11) – строка 212, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (счета 20, 21, 23, 29, 44, 46) – строка 213, готовая продукция и товары для перепродажи (счета 16, 43, 41) – срока 214, товары отгруженные (счет 45) – строка 215 (по статье "Товары отгру-

женные" отражаются данные о полной фактической себестоимости (либо другой предусмотренной правилами учета оценке) отгруженной продукции (товаров) в случае, если не выполнены условия для признания выручки от продажи продукции (товаров).

Если необходимые условия для признания выручки от продажи продукции (товаров) так и останутся невыполненными, то организацией признается дебиторская задолженность в сумме, равной оценке ранее числящихся в учете товаров отгруженных. Товары отгруженные отражаются в балансе без учета части коммерческих расходов, если в установленном организацией порядке указанные расходы полностью признаются в себестоимости проданной продукции (товаров) в качестве расходов по обычным видам деятельности. В противном случае несписанные организацией в установленном порядке указанные расходы полностью признаются в себестоимости проданной продукции (товаров) по соответствующей статье баланса.

Расходы будущих периодов (счет 97) – строка 216, прочие запасы и затраты – строка 217

При осуществлении организациями учета заготовления материально-производственных запасов с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в бухгалтерском балансе сумма числящихся на конец отчетного периода отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены или отклонений, связанных с предоставлением организации скидок (накидок) согласно договору, возникновением суммовых разниц по расчетам за приобретенные материально-производственные запасы, присоединяется к стоимости остатков материально-производственных запасов, отраженных по соответствующим статьям группы статей "Запасы", или вычитается при определении итоговых данных по статье в случае получения скидок, возникновения суммовых разниц. Порядок списания выявленных отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.

Подраздел в части материальных ценностей заполняется на основании соответствующих ведомостей № 46-АПК аналитического учета материальных ценностей, товаров и тары по каждому счету, а по затратам на производство – на основании соответствующих лицевых счетов (производственных отчетов) по каждому счету формы № 83-АПК либо ведомостей № 84-АПК аналитического учета затрат на производство. Для проверки сводных сумм по счетам привлекаются соответствующие данные из журнала-ордера № 10-АПК.

Подраздел "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (счет 19)"

В данном подразделе по строке 220 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" отражается остаток по счету 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", который не был списан на счет 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Подраздел заполняется на основании данных ведомости № 32-АПК аналитического учета операций по налогу на добавленную стоимость по счетам 19, 68 и сводных данных по счету 19 журнала-ордера № 10-АПК.

Подраздел "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)"

По строке 230 показывается общая сумма дебиторской задолженности (по счетам 62, 76, 73 и др.), а по строкам 231 – 235 отражаются суммы, составляющие эту задолженность: покупателей и заказчиков (счета 62, 76) – строка 231, по векселям к получению (счет 62) – строка 232, задолженность дочерних и зависимых обществ – строка 233, по авансам выданным – строка 234, прочих дебиторов – строка 235. Таким образом, дебиторская задолженность, срок наступления которой ожидается через 12 и более месяцев, считается долгосрочной.

Подраздел составляется на основании данных по соответствующим счетам, содержащихся в ведомости № 38-АПК аналитического учета по счетам расчетов и сводных данных по соответствующим счетам в журнале-ордере 8-АПК.

Подраздел "Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)"

Задолженность по тем же счетам, но со сроками погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты общей суммой показывается по строке 240, а по конкретным суммам, ее составляющим (по этой же номенклатуре счетов, что и в предыдущем разделе, включается дополнительно счет 75), расшифровывается по строкам 241 – 246.

Таким образом, дебиторская задолженность со сроком погашения до 12 месяцев считается краткосрочной.

Для составления этого подраздела привлекаются данные тех же регистров бухгалтерского учета, что и по предыдущему подразделу.

Подраздел "Краткосрочные финансовые вложения"

В подразделе отражаются краткосрочные финансовые инвестиции по счету 58 (в увязке со счетом 59) и частично по счету 81 (в части акций, выкупленных у акционеров). Общая сумма по подразделу отражается по строке 250, а суммы, ее составляющие, по строкам 251 – 253, в том числе займы, предоставленные организациям на срок до 12 месяцев, – строка 251, собственные акции, выкупленные у акционеров (по счету 81), – строка 252, прочие краткосрочные финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги других организаций, в том числе в дочерние общества, государственные ценные бумаги) – строка 253.

Подраздел заполняется на основании данных ведомости № 28-АПК аналитического учета по счетам финансовых вложений, соответствующих сводных данных журнала-ордера № 5-АПК. При необходимости привлекаются данные из книги учета ценных бумаг.

Подраздел "Денежные средства"

В подразделе "Денежные средства" по строке 260 баланса показывается общий остаток денежных средств по счетам 50 – 57 с расшифровкой по видам денежных средств по отдельным строкам баланса: касса (счет 50) – строка 261, расчетный счет (счет 51) – строка 262, валютные счета (счет 52) – строка 263, прочие денежные средства (счета 55, 57) – строка 264.

При учете денежных средств в иностранной валюте она переводится по действующему курсу в рубли. Пересчет денежных средств в рубли производится на даты совершения операций в иностранной валюте и на дату составления бухгалтерской отчетности по курсу, действовавшему на соответствующие даты.

Подраздел заполняется на основе дебетовых ведомостей журналов-ордеров № 1-АПК, 2-АПК, 3-АПК и ведомости № 25-АПК аналитического учета по дебету счетов 55, 57.

Подраздел "Прочие оборотные средства"

В данном подразделе по строке 270 отражаются остатки оборотных активов, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II бухгалтерского баланса "Оборотные активы".

Пассив баланса

Принципиально новым в структуре баланса, начиная с 2000 года, является перенос в пассив баланса статей, отражающих данные о непокрытом убытке прошлых лет и непокрытом убытке отчетного года. Эти статьи в итоге уменьшают полученную прибыль, когда организация ее получит (и в балансе вычитаются из итогов раздела капитала).

Группы статей по прибылям и убыткам включены в раздел баланса "Капитал и резервы".

Рассмотрим основные разделы пассива баланса.

Раздел III "Капитал и резервы"

Подраздел "Уставный капитал"

В данном подразделе по строке 410 отражается сумма уставного (складочного) капитала (счет 80), которая должна соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации и отраженному по кредиту счета 80. В унитарных предприятиях по данной статье отражается сумма уставного фонда.

Подраздел заполняется на основе данных по счетам 80 и 81, ведомости № 69-АПК аналитического учета по счетам 80 и 83 с привлечением сводных данных по счету 80 из журнала-ордера № 12-АПК.

Подраздел "Добавочный капитал"

В подразделе по строке баланса 420 отражаются данные кредитового остатка по счету 83 "Добавочный капитал", которые включают сумму числящейся переоценки основных фондов, сумму эмиссионного дохода (в акционерных обществах).

При заполнении подраздела используются данные ведомости № 69-АПК аналитического учета по счетам 80 и 83 с привлечением сводных данных по счету 83 журнала-ордера № 12-АПК.

Подраздел "Резервный капитал"

В подразделе по строке 430 отражаются суммы резервов, образованные организацией и учтенные на счете 82 "Резервный капитал", с расшифровкой по строке 431 сумм резервов, образованных в соответствии с законодательством (например, в акционерных обществах), и по строке 432 – сумм резервов, образованных в соответствии с учредительными документами (товарищества, кооперативы и др.).

Подраздел заполняется на основе данных по счету 82 из ведомости № 68-АПК аналитического учета по счетам резервов и соответствующих сводных данных по счету 82 из журнала-ордера № 12-АПК.

Подразделы "Фонд социальной сферы", "Целевое финансирование", "Нераспределенная прибыль прошлых и текущих лет" (счета 84, 86)

В этих подразделах по строкам 440–470 отражаются: фонд социальной сферы – строка 440, целевое финансирование – строка 450, нераспределенная прибыль прошлых лет – строка 470. В случае наличия непокрытого убытка прошлых лет он показывается в скобках по строке 465, а непокрытого убытка отчетного года – в скобках по строке 475. Согласно п. 20 ПБУ 4/99 непокрытый убыток при выведении итогов в балансе уменьшает итог раздела "Капитал и резервы" пассива баланса.

Некоммерческие организации по статье "Целевое финансирование" отражают остатки неиспользованных целевых средств, поступивших в виде вступительных членских и добро-

вольных взносов и других источников. Данные об остатках средств целевого финансирования на начало периода по их видам и источникам, об их поступлении и использовании в течение отчетного периода, об остатках на конец отчетного периода некоммерческие организации приводят в Отчете о целевом использовании полученных средств (ф. № 6). Коммерческие организации суммы целевого финансирования показывают отдельно.

В части субсчета "Фонд социальной сферы" и счета 86 подраздел заполняется на основе данных ведомости № 70-АПК аналитического учета по счетам 84 и 86. Суммы нераспределенной прибыли непокрытого убытка переносятся из ведомости № 77-АПК аналитического учета по нераспределенной прибыли (непокрытому убытку): в строку 460 – кредитовое сальдо прошлых лет, в строку 465 – дебетовое сальдо прошлых лет, в строку 470 – кредитовое сальдо отчетного года, в строку 475 – дебетовое сальдо отчетного года (естественно, по этим субсчетам сальдо может быть только кредитовое (прибыль) или только дебетовое (убыток).

Раздел IV "Долгосрочные обязательства"

Подраздел "Займы и кредиты"

В этом подразделе отражаются заемные средства, привлеченные со сроком погашения свыше 12 месяцев. По строке 510 указываются такие заемные средства, числящиеся на конец года по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам", с расшифровками по строке 511 – кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и по строке 512 – займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты. По полученным займам и кредитам задолженность показывается вместе с суммами начисленных по ним процентов.

По строке 520 отражаются прочие долгосрочные пассивы, не нашедшие отражения по статьям долгосрочных кредитов и займов.

Подраздел заполняется на основе данных ведомости № 26-АПК аналитического учета кредитов и займов в части счета 67 и сводных данных по счету 67 из журнала-ордера № 4-АПК.

Раздел V "Краткосрочные обязательства"

Подраздел "Займы и кредиты"

В данном подразделе по строке 610 отражается общая задолженность по кредитам и займам по счету 66, подлежащая погашению в течение ближайших 12 месяцев после отчетной даты, с расшифровками по строке 611 – кредиты банков, подлежащие погашению в срок до 12 месяцев, и по строке 612 – займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев. Суммы кредитов и займов включают и начисленные проценты за их использование.

Подраздел заполняется на основе данных соответствующих счетов в ведомости № 26-АПК аналитического учета кредитов и займов и сводных данных по кредитам и займам из журнала-ордера № 4-АПК.

Подраздел "Кредиторская задолженность"

В данном подразделе по строке 620 отражается общая сумма числящейся кредиторской задолженности: поставщикам и подрядчикам (счета 60, 76), по векселям к уплате (счет 60), перед персоналом организации (счет 70), перед государственными внебюджетными организациями (счет 69), перед бюджетом (счет 68), прочие кредиторы (счета 71, 73 и др.). По строкам 621–628 приводится расшифровка по видам кредиторской задолженности: поставщикам и подрядчикам (счета 60, 76) – строка 621, векселя к уплате (счет 60) – строка 622, персоналу организации (счет 70) – строка 624, перед внебюджетными государственными фондами – строка 625, перед бюджетом (счет 68) – строка 626, прочие кредиторы (счета 71, 73 и др.) – строка 628.

Подраздел заполняется в части счета 60 на основе журнала-ордера № 6-АПК, счета 71 – журнала-ордера № 7-АПК, прочих счетов – журнала-ордера № 8-АПК и соответствующих ведомостей аналитического учета. Например, по счету 68 привлекаются данные ведомости аналитического учета № 32-АПК и 37-АПК, по счету 69 – № 55-АПК и 56-АПК, 76 – № 38-АПК, 39-АПК, 40-АПК, 41-АПК и т. д., а также сводные данные по соответствующим счетам из журнала-ордера № 8-АПК.

Подразделы "Задолженность участникам по выплате доходов", "Доходы будущих периодов", "Резервы предстоящих расходов и платежей", "Прочие краткосрочные пассивы"

По подразделу "Задолженность участникам по выплате доходов" по строке 630 отражается кредитовое сальдо по счетам 70 и 75 в части начисленных, но не выплаченных дивидендов физическим лицам – работникам предприятия (счет 70) и юридическим лицам, а также физическим лицам, не состоящим в штате организации (счет 75).

По подразделу "Доходы будущих периодов" по строке 640 отражается кредитовое сальдо счета 98 "Доходы будущих периодов" (средства, полученные в отчетном году, но относящиеся к будущим отчетным периодам, – полученная вперед арендная плата, средства из бюджета и др.).

По подразделу "Резервы предстоящих расходов" по строке 650 отражаются суммы, числящиеся на кредите счета 96 в части неиспользованных остатков созданных за счет издержек производства (обращения) резервов для выплаты вознаграждений по итогам года, выплат отпусков, вознаграждений за выслугу лет, сумм ремонтного фонда и др.

По подразделу "Прочие краткосрочные пассивы" по строке 660 отражаются суммы прочих краткосрочных пассивов, не нашедших отражения в предыдущих статьях V раздела.

Перечисленные подразделы заполняются на основе следующих данных: расчеты по дивидендам – ведомости № 42-АПК аналитического учета расчетов с учредителями, доходы будущих периодов – соответствующей таблицы аналитических данных к счету 98 в журнале-ордере № 15-АПК, резервы предстоящих расходов – соответствующей таблицы аналитических данных счета 96 к журналу-ордеру № 10-АПК.

После итога в специальной справке приводятся данные о наличии ценностей на забалансовых счетах, в том числе:

Арендованные основные средства (счет 001) – по строке 910

Товарно-материальные ценности на ответственном хранении (счет 002) – по строке 920

Материалы, принятые в переработку (счет 003), – по строке 930

Товары, принятые на комиссию (счет 004), – по строке 940

Оборудование, принятое для монтажа (счет 005), – по строке 950

Бланки строгой отчетности (счет 006) – по строке 960

Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (счет 007) – по строке 970 и т.д.

4.2. Форма № 2 Отчет о прибылях и убытках

Данная форма имеет очень важное значение, так как в ней содержатся все необходимые сведения о финансовых результатах деятельности организации в целом и суммы, их составляющие. В отчете данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты (в данном случае – до конца года).

Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) выделяет и требует раздельно раскрывать как минимум выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг; проценты к получению; доходы от участия в других организациях; прочие операционные расходы; внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

Порядок представления данных в отчете о прибылях и убытках зависит от признания организацией доходов исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н, характера деятельности, вида доходов, размеров и условий их получения как доходов от обычных видов деятельности или прочих поступлений (операционные, внереализационные или чрезвычайные).

При отражении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, в этом же отчете показывается соответствующая ему (доходу) часть расходов.

Графа 4 отчета заполняется на основе данных графы 3 отчета за предыдущий год. Если данные за аналогичный период предыдущего года несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из изменений учетной политики, законодательных и иных нормативных актов. Исправительные записи в бухгалтерском учете при этом не делаются.

Показатели отчета по строкам 020, 030, 040, 070, 100, 130, 150, 180 приводятся в круглых скобках. В случае получения

убытка его сумма по строкам 029, 050, 140, 160, 190 также отражается в круглых скобках.

Показатель чистой прибыли (нераспределенная прибыль отчетного периода) (строка 190) увязывается со строкой 470 графы 4 формы № 1, показатель непокрытого убытка отчетного года – со строкой 475, графы 4 формы № 1.

Все данные, формирующие финансовые результаты, показываются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты (гр. 3) и за аналогичный период прошлого года (гр. 4).

Организация может принять решение об отражении показателей, формирующих прибыль, более чем за два года, тогда она обязана обеспечить сопоставимость данных за все периоды.

Рассмотрим содержание данного отчета по каждой статье.

Раздел I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Статья 010 "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)"

По данной статье отражается выручка от продажи продукции, товаров, поступления от выполненных работ, оказанных услуг, отдельных фактов хозяйственной деятельности. Выручка приводится за минусом НДС, акцизов, налога на реализацию ГСМ, налога с продаж, т. е. выручка-нетто. Иными словами, по данной статье указывается кредитовый оборот по счету 90 "Продажи" за минусом показанных по дебету счета сумм налогов, списываемых на счет 90, по статье 011 приводится в том числе выручка от продаж.

Выручка от продажи отражается исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т. е. исходя из принципа начисления. Другими словами, выручка указывается по факту отгрузки продукции (начисления долга) за отгруженную продукцию (выполненные работы и услуги).

Если договором предусмотрен момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией (товарами) от организации к покупателю (заказчику) после момента поступления денежных средств в оплату отгруженной продукции (товаров) на расчетный (валютный) и иные счета организации в банках либо в кассу организации, то выручка от продажи такой продукции (товаров) включается в отчет о фи-

нансовых результатах на дату поступления денежных средств (зачета). Аналогичный порядок применяется в отношении выполненных работ, оказанных услуг.

При продаже товаров, продукции, работ, услуг по договору мены необходимо учитывать, что выручка в бухгалтерском учете организации, выступающей в качестве покупателя, отражается после выполнения обязательств обеими сторонами.

Статья 020 "Себестоимость проданных продукции, работ, услуг"

По данной статье указывается себестоимость товаров, продукции, работ, услуг, выручка от реализации которых отражена по предыдущей статье (010) отчета формы № 2.

Предприятия, осуществляющие производство и реализацию готовой продукции, отражают по этой статье все расходы, относимые на себестоимость продукции, отпущенной в реализацию. Иными словами, по данной статье указываются суммы, списанные с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90, в том числе по статье 021 – по проданным.

Предприятия, выполняющие работы (оказывающие услуги), показывают по этой статье все расходы, понесенные при выполнении работ (оказании услуг) и относимые на себестоимость этих работ (услуг), т. е. указываются данные, отраженные по кредиту счета 20 "Основное производство" в корреспонденции с дебетом счета 90.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, указывают по этой статье покупную стоимость товаров, списанных с кредита счета 41 "Товары" в дебет счета 90. Этот же показатель используют и организации розничной торговли, ведущие учет товаров в покупных ценах. Организации розничной торговли, ведущие учет товаров в продажных ценах, отражают по данной статье покупную стоимость (фактическую себестоимость) реализованных товаров. При этом разница между суммами, указанными в статьях 010 и 020 данной формы у других организаций, отражает величину реализационной торговой наценки (без НДС и налога с продаж).

Если организация использует для учета затрат на производство счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", сумма превышения фактической производственной себестоимости выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг над нормативной (плановой) их себестоимостью включается в данную статью (плюсуется). Если же фактическая себестоимость ниже нормативной (плановой) себестоимости, то соответствующая разница минусуется по данной статье.

При определении себестоимости проданных продукции, работ, услуг руководствуются требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в качестве расходов по обычным видам деятельности, по данной статье отражаются расходы на производство проданной продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов, которые в этом случае отражаются по статье "Управленческие расходы".

Организации, оказывающие посреднические услуги, отражают по статье 020 суммы затрат, понесенных при осуществлении посреднической деятельности и списанных с кредита счета 44, субсчет "Издержки обращения", в дебет счета 90.

Статья 030 "Коммерческие расходы"

По данной статье предприятия, осуществляющие производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), отражают расходы, связанные со сбытом продукции (работ, услуг) и списанные с кредита счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 (расходы по рекламе, транспортировке продукции, на погрузочно-разгрузочные работы, расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации и т. п.), т. е. коммерческие расходы.

Организации оптовой и розничной торговли по данной статье отражают затраты, списанные с кредита счета 44 в части субсчета "Издержки обращения" в дебет счета 90 (заработная плата административно-управленческого персонала и продавцов, оплата услуг охраны, расходы на рекламу, налоги, относимые на издержки обращения и т. п.).

Статья 040 "Управленческие расходы"

По данной статье отражаются суммы общехозяйственных расходов, которые у организации согласно учетной политике относятся с кредита счета 26 в дебет счета 90 вместо счета 20 "Основное производство". При таком варианте на счет 90 списываются со счета 26 управленческие и хозяйственные расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом (административно-управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, оплата информационных, аудиторских и консалтинговых услуг и т. п.).

В случае если организацией не предусмотрено в учетной политике списание общехозяйственных расходов на счет 90, то доля их, относящаяся к реализованной продукции (работам, услугам), отражается по статье 020 "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг".

Статья "Валовая прибыль" по строке 029 определяется как разница между данными статьи "Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ и услуг" (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и данными статьи "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг" (из данных строки 010 вычитают данные строки 020), таким образом определяется прибыль без вычета коммерческих и управленческих расходов.

Статья 050 "Прибыль (убыток) от продаж"

По этой статье отражается финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг): прибыль или убыток . Арифметически показатель статьи 050 определяется как разница между выручкой от реализации, отраженной по статье 010, и суммой затрат, отраженных по статьям 020, 030, 040.

Если организацией получен убыток от реализации продукции (товаров, работ, услуг), то он показывается по статье 050 в скобках.

Раздел II. Операционные доходы и расходы

В разделах II "Операционные доходы и расходы" и III "Внереализационные доходы и расходы" отражаются доходы и расходы, признанные организацией в бухгалтерском учете как про-

чие в соответствии с условиями, определенными для их признания в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в суммах в соответствии с требованиями указанных Положений.

Статьи 060 "Проценты к получению" и 070 "Проценты к уплате"

По данным статьям отражаются суммы процентов, причитающиеся к получению или уплате. Данные виды доходов и расходов не связаны с участием в уставных капиталах других организаций. К суммам, отражаемым по данным статьям, в частности, относятся: проценты по облигациям, проценты по депозитам, проценты, получаемые от кредитных организаций за хранение денежных средств на счетах в банке, проценты по векселям, проценты по коммерческим кредитам, расходы, связанные с оплатой услуг банков, и т. п.

Указанные виды доходов и расходов отражают по статьям 060 и 070 лишь в том случае, если они были учтены на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Статья 080 "Доходы от участия в других организациях"

По данной статье отражаются доходы от совместной деятельности (по договору простого товарищества) и доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций или дивиденды по акциям.

Доходы от совместной деятельности (простое товарищество) учитываются записью: дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций по мере их отражения в учете записываются по дебету счета 76 и кредиту счета 91.

Таким образом, по данной статье указываются суммы доходов, получившие свое отражение на счете 91 как операционные доходы.

Статьи 090 "Прочие операционные доходы" и 100 "Прочие операционные расходы"

По данным статьям отражаются сведения о доходах и расходах, которые являются следствием операций, связанных с движе-

нием имущества, – выбытием основных средств, нематериальных активов, прочих активов, операции по которым учитываются на счете 91 "Прочие доходы и расходы"; кредитовые обороты этого счета отражаются по статье 090, дебетовые – по статье 100.

По данным статьям показываются также другие виды операционных доходов и расходов, учитываемых на счете 91 (кроме тех, которые приведены по статьям 120 "Прочие внереализационные доходы" и 130 "Прочие внереализационные расходы"). К ним относятся поступления и расходы по аренде основных средств, затраты по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, расходы по аннулированным производственным заказам. Соответственно по этим доходам и расходам суммы кредитовых оборотов по счету 91 относятся на статью 090, дебетового – на статью 100.

Раздел III. Внереализационные доходы и расходы

Статья 120 "Прочие внереализационные доходы"

По данной статье отражаются штрафы, пени, неустойки (полученные) за нарушение условий договоров, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, поступления в возмещение причиненных организации убытков, курсовые разницы, прочие внереализационные доходы, т. е. суммы, учтенные по кредиту счета 91.

Статья 130 "Прочие внереализационные расходы"

По данной статье отражают пени, штрафы, неустойки (уплаченные) за нарушение условий договоров, возмещение причиненных организации убытков, убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, курсовые разницы, суммы уценки активов (за исключением внеоборотных активов), прочие внереализационные расходы, т. е. суммы, учтенные по дебету счета 91.

Статья 140 "Прибыль (убыток) до налогообложения"

Данная статья рассчитывается арифметически путем сложения доходов и вычитания расходов по предыдущим статьям:

ст. 050 + 060 – 070 + 080 + 090 – 100 + 120 – 130.

Статья 150 "Налог на прибыль и другие иные аналогичные обязательные обложения"

По данной статье указываются суммы налога на прибыль, штрафных санкций, других налогов, списываемых за счет прибыли на счет 99 "Прибыли и убытки".

Статья 160 "Прибыль (убыток) от обычной деятельности"

По данной статье отражаются суммы прибыли (убытка), полученные от обычной деятельности (кроме чрезвычайных доходов и расходов).

Раздел IV. Чрезвычайные доходы и расходы

Статьи 170 "Чрезвычайные доходы" и 180 "Чрезвычайные расходы"

По этим статьям отражаются расходы, доходы, возникающие вследствие чрезвычайных обстоятельств (пожар, наводнение, авария, национализация, страховые возмещения и т. п.). Эти суммы учитываются на счете 99 "Прибыли и убытки".

Статья 190 "Чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода)"

Статья определяется арифметически как сумма статей 160 и 170 минус статья 180 и должна соответствовать сальдо по счету 99.

В конце формы приводятся справочные данные:

Дивиденды, приходящиеся на одну акцию:

по статье 201 – по привилегированным акциям;

по статье 202 – по обыкновенным акциям;

Предполагаемые в следующем отчетном году суммы дивидендов на одну акцию:

по статье 203 – по привилегированным акциям;

по статье 204 – по обыкновенным акциям.

К отчету о прибылях и убытках прилагается расшифровка отдельных прибылей и убытков (за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года).

1. Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании.

2. Прибыль (убыток) прошлых лет.

3. Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств.

4. Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте (+/–).

5. Снижение себестоимости материально-производственных запасов на конец отчетного периода.

6. Списание дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике, и обеспечивать пользователей дополнительной информацией, которую нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которая необходима для формирования полного представления о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации. В частности, здесь приводятся данные:

- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Кроме того, здесь указываются юридический адрес организации, основные виды деятельности, среднегодовая численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату; состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

4.3. Форма № 3. Отчет об изменениях капитала

Данная форма состоит из четырех разделов: капитал, резервы предстоящих расходов, оценочные резервы, изменение капитала. В отчете приводится движение соответствующих источников за год: остаток на начало года, поступило в отчетном году, израсходовано и использовано в отчетном году, остаток на конец года. Рассмотрим порядок составления отчета по каждому разделу.

Раздел I "Капитал"

В этом разделе отражаются данные о движении составных частей собственного капитала: уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль прошлых лет, фонды организации, образуемые в соответствии с учредительными документами и принятой учетной политикой, средства целевого финансирования.

Статья 010 "Уставный (складочный) капитал"

По статье по данным счета 80 отражается движение уставного (складочного) капитала за год: остаток на начало года, суммы увеличения за год, суммы уменьшения (за счет изъятия вкладов учредителями, аннулирования собственных акций акционерным обществом, уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций), остаток на конец года.

Статья заполняется на основе данных ведомости № 69-АПК аналитического учета по счетам 80 и 83.

Статья 020 "Добавочный капитал"

По данной статье отражается движение сумм добавочного капитала по счету 83 за год. В графе 3 приводится остаток по счету на начало года, по графе 4 показываются суммы увеличения по счету за год (от зачисления сумм эмиссионного дохода, поступления от переоценки и др.), по графе 5 – суммы уменьшения добавочного капитала за год (дебетовый оборот счета) за счет направления сумм на списание убытков, зачисления в уставный капитал и др. В графе 6 показывается остаток счета 83 на конец года.

Данные по добавочному капиталу, как и по предыдущей статье, заполняются на основе ведомости № 69-АПК аналитического учета по счетам 80 и 83.

Статьи 030, 040 "Резервный фонд (резервный капитал)"

По этим статьям отражается движение резервного фонда или резервного капитала, создаваемых либо в соответствии с

действующим законодательством (акционерные общества), либо в соответствии с учредительными документами и положениями учетной политики организации.

В графе 3 указывается остаток резервного фонда (капитала) по счету 82 на начало года, в графе 4 – произведенные в течение года отчисления (оборот по кредиту счета), в графе 5 – суммы, списанные на покрытие убытков, погашение облигаций и выкуп акций в акционерном обществе при отсутствии других источников и др. (дебетовый оборот счета 82) и в графе 6 – остаток счета 82 на конец года.

заполнения данных о движении резервного фонда (капитала) используется ведомость № 68 АПК аналитического учета по счетам резервов.

Статья 050 "Нераспределенная прибыль прошлых лет"

Статья используется для отражения движения сумм нераспределенной прибыли прошлых лет, числящейся на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в части сумм, перешедших с прошлого года.

В графе 3 показывается остаток нераспределенной прибыли прошлых лет на начало года. В графе 4 отражается оборот по кредиту счета 84 в течение года, в частности списанные суммы, т. е. суммы неиспользованной прибыли текущего года, на увеличение остатка неиспользованной прибыли прошлых лет. В графе 5 показывается использование сумм нераспределенной прибыли прошлых лет на текущие потребности отчетного года. В графе 6 приводится остаток средств нераспределенной прибыли прошлых лет на конец года (если такой остаток имел место).

Данная статья заполняется на основе данных ведомости № 77-АПК аналитического учета по нераспределенной прибыли (непокрытому убытку).

Статья 060 "Фонд социальной сферы"

По данной статье отражается движение средств фонда социальной сферы. В графе 3 показывается остаток на начало года по субсчету "Фонд социальной сферы" счета 84; в графе 4 – оборот по кредиту субсчета, т. е. суммы, зачисленные на увеличение фонда социальной сферы, в графе 5 – оборот по дебету счета, т. е. суммы использования фонда. В графе 6 отражается неиспользованный остаток фонда социальной сферы на конец года.

Статья запо. няется на основе ведомости № 77-АПК аналитического учета по счету учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Статья 070 "Целевое финансирование"

По статье отражается движение источников средств и их использование в некоммерческих организациях (например, в сельскохозяйственных потребительских кооперативах). Статья включена в раздел "Капитал", так как в некоммерческих организациях сюда входят суммы паевого фонда, неделимого фонда и других источников средств этих организаций. По этой же статье отражаются суммы целевых взносов.

Статья заполняется на основе данных ведомости № 70-АПК аналитического учета по счетам учета фондов и финансирования.

Статья 079 "Итого по разделу I"

По этой статье показываются итоговые данные о движении собственного капитала организации за год, полученные путем сложения сумм, отраженных в статьях 010–070 формы № 3.

Раздел II "Резервы предстоящих расходов"

Статья 080 "Резервы предстоящих расходов, всего"

Резервы предстоящих расходов, созданные по счету 96, в целом отражаются по строке 080, а суммы, их составляющие (т. е. суммы по каждому созданному резерву), указываются как расшифровки общей суммы по строкам 081–086. В соответствии с учредительными документами и учетной политикой организация по счету 96 может создавать следующие резервы: ремонтный фонд или резерв расходов на ремонт основных средств, на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату вознаграждений по итогам работы за год, на выплату вознаграждений за выслугу лет, на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства, на погашение предстоящих затрат по ремонту предметов проката, на предстоящие затраты по рекультивации земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, на покрытие иных непредвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Таким образом, по данной статье (по строке 080) показываются остатки и движение резервов по дебету и кредиту счета 96 в целом, по строкам 080–086 отражаются остатки движения средств по каждому созданному резерву отдельно.

Данные для заполнения статьи 080 в целом и по составляющим суммам содержатся в таблице аналитических данных к счету 96 в приложении к журналу-ордеру № 10-АПК.

Раздел III. Оценочные резервы

В отличие от предыдущего раздела оценочные резервы создаются за счет резервирования сумм не затрат, а прибыли. Общая сумма оценочных резервов отражается по статье 090 "Оценочные резервы" и включает три вида резервов: резервы под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59), резервы по сомнительным долгам (счет 63) и резервы под снижение стоимости материальных ценностей (счет 14). Общим для всех этих резервов является то, что они создаются за счет прибыли и каждый из них служит для уточнения отдельных статей баланса. Например, резерв по счету 59 уточняет оценку ценных бумаг по счету 58 "Финансовые вложения", резервы по счету 14 служат для уточнения оценки материальных ценностей. Оценочные резервы отражаются по статьям 090–092.

Все указанные резервы учитываются в журнале-ордере № 12-АПК и ведомости № 68-АПК аналитического учета резервов за счет прибыли.

Статья 099 "Итого по разделу III"

По этой статье отражают данные о движении оценочных резервов в целом.

Раздел IV. Изменение капитала

Раздел IV "Изменение капитала" заполняют только хозяйственные товарищества и общества. В этом разделе приводится величина капитала на начало отчетного периода, суммы увеличения капитала (в том числе за счет дополнительного увеличения выпуска акций, переоценки активов, прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами

бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала), суммы уменьшения капитала (в том числе за счет уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица (разделение, выделение), расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала), величина капитала на конец отчетного периода.

Внутренние обороты по изменению состава частей капитала в разделе не отражаются.

Справочные данные

Отдельным разделом в форме № 3 приводятся справочные данные о чистых активах организаций (кроме некоммерческих) и полученных суммах финансирования.

Статья 150 "Чистые активы"

При расчете стоимости чистых активов акционерные общества руководствуются порядком, изложенным в приказе Минфина России и ФКЦБ России от 05.08.96 № 71/149 (другие организации пользуются этим же порядком).

Согласно приказу при расчете чистых активов суммируются следующие активы организации: основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы, запасы, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы; и из их итога вычитаются следующие пассивы: целевое финансирование, заемные средства, кредиторская задолженность, расчеты по дивидендам, резервы предстоящих расходов и платежей, прочие пассивы. Полученная разница будет представлять чистые активы предприятия.

Рассчитанные чистые активы в данной статье отражаются по графе 3 в сумме остатка на начало года и в графе 4 – на конец года.

В случае если при определении показателя чистых активов выявляется отрицательный результат, данные в соответствующих графах отражаются со знаком "минус".

Статьи 160–173 "Полученные средства"

По указанным статьям в соответствующих строках отражаются полученные средства по графам 3, 4 – из бюджета и по графам 5, 6 – из отраслевых и межотраслевых фондов, в том числе: по обычным видам деятельности (строки 160 – 163), на финансирование капитальных вложений во внеоборотные активы (строки 170 – 173).

Заполняются указанные статьи (160–173) на основе ведомости №70-АПК аналитического учета по счетам источников средств и финансирования.

4.4. Форма № 4. Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств должен отражать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом их остатков на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей деятельности, инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

В форме № 4 отражаются данные о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" и 55 "Специальные счета в банках". Отчет о движении денежных средств составляется в рублях.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих строк формы.

Так как форма заполняется в разрезе текущей (основной), инвестиционной и финансовой деятельности (соответственно графы 4, 5 и 6 формы № 4), важное значение имеет правильное разделение движения денежных средств по видам деятельности организации.

При заполнении формы необходимо иметь в виду, что текущая деятельность – это основная (уставная) деятельность, осуществляемая в соответствии с предметом и целями деятельности организации.

Инвестиционная деятельность – это осуществление капитальных вложений в недвижимость, оборудование, нематериальные активы. Кроме того, к инвестиционной деятельности относятся долгосрочные финансовые вложения (приобретение ценных бумаг, вложение денежных средств в уставные капиталы других организаций). В графе формы "По инвестиционной деятельности" показываются также доходы, полученные от реализации капитальных вложений (продажа земельных участков, недвижимости и т. п.).

Под финансовой деятельностью понимается деятельность, связанная с осуществлением краткосрочных вложений (вложение средств на срок меньше 12 месяцев), а также с выпуском облигаций или иных краткосрочных ценных бумаг (векселей и др.).

Отчет о движении денежных средств включает четыре раздела: остаток денежных средств на начало года – 1, поступило денежных средств – 2, направлено денежных средств – 3, остаток денежных средств на конец года – 4. В конце отчета даются справочные данные о движении наличных денежных средств. Рассмотрим порядок заполнения каждого раздела отчета.

Раздел первый отчета

В первом разделе по строке 010 отражается остаток денежных средств на начало года в кассе и на счетах в банке (счета 50–57). Остаток показывается общей суммой без разграничения по видам деятельности, поскольку денежные средства в остатке еще не получили своего целевого назначения.

Остаток денежных средств переносится в данный раздел из соответствующих регистров бухгалтерского учета по учету денежных средств (дебетовых ведомостей из журналов-ордеров № 1-АПК, 2-АПК, 3-АПК) и должен соответствовать остатку денежных средств на начало года в бухгалтерском балансе (ф. № 1, строка 260).

Раздел второй отчета

Во втором разделе по строке 020 графе 3 отражается поступление денежных средств (всего) с разбивкой общей суммы по видам деятельности: текущей (гр. 4), по инвестиционной (гр. 5), по финансовой (гр. 6).

По строкам 030–110 общая сумма поступлений расшифровывается по конкретным видам: строка 030 – выручка от реализации товаров, продукции, работ и услуг (определяется по данным счета 62), строка 040 – выручка от реализации основных средств и иного имущества (определяется по данным счета 91), строка 050 – авансы, полученные от покупателей (заказчиков) (определяются по данным счета 62), строка 060 – бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование (определяются по данным счета 86), строка 070 – безвозмездное поступление (определяется по данным счета 98, субсчет 2), строки 080 и 085 – кредиты и займы (определяются по данным счетов 66–67), строка 100 – дивиденды, проценты по финансовым вложениям (определяются по данным счета 91), прочие поступления (определяются по данным счета 76, 73 и др.).

По строкам 030 и 050 поступления отражаются только по текущей деятельности, по строке 090 – только по инвестиционной и финансовой деятельности, по остальным строкам - от всех видов деятельности.

Раздел третий отчета

В третьем разделе по строке 120 отражается общая сумма использования (направления) денежных средств с расшифровкой по всем трем видам деятельности.

По строкам 130–250 дается распределение использования денежных средств по основным каналам: по строке 130 – на оплату приобретенных товаров, выполненных работ и услуг (определяется по данным счетов 60 и 76 и отражается по всем трем видам деятельности), по строке 140 – на оплату труда (определяется по данным счета 70 и отражается только общей суммой без расшифровки по видам деятельности), по строке 150 – отчисления на социальные нужды (определяются по данным счета 69 и отражаются также только общей суммой без расшифровки по видам деятельности), по строке 160 – на выдачу подотчетных сумм (определяется по данным счета 71 и отражается по всем трем видам деятельности), по строке 170 – на выдачу авансов поставщикам и подрядчикам (определяется по данным счета 60 и отражается по всем трем видам деятельности); по строке 180 – на оплату долевого участия в строительстве (определяется по данным счета 58 и отражается только по разделу инвестиционной деятельности); по строке 190 – на оплату машин, оборудования и транспортных средств (определяется по данным счета 60 или 08 и отражается также только по разделу инвестиционной деятельности); по строке 200 – на финансовые вложения (определяется по данным счета 58 и отражается по всем трем видам деятельности); по строке 210 – на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам (определяется по данным счетов 75 и 70 и отражается по двум видам деятельности – инвестиционной и финансовой); по строке 220 – на расчеты с бюджетом (определяется по данным счета 68 и отражается по двум видам деятельности – текущей и финансовой); по строке 230 – на оплату процентов и по полученным кредитам и займам (определяется по данным счетов 66 и 67 и отражается по всем трем видам деятельности); по строке 250 – прочие выплаты, перечисления и т.п. (определяются по данным счетов 76, 50, 51 и др. и отражаются по всем трем видам деятельности).

Раздел четвертый отчета

В четвертом разделе отчета по строке 260 отражается остаток денежных средств на конец отчетного периода, который определяется следующим образом: остаток на начало года (сумма по первому разделу) плюс итог поступлений (сумма второго раздела), минус итог расхода (сумма третьего раздела). Остаток на конец года, как и остаток на начало года, показывается только общей суммой без подразделения по видам деятельности. Он, как и остаток на начало года, должен соответствовать сумме, отраженной в бухгалтерском балансе по статье 260 (только на конец года).

Справочные данные

Раздел справочных данных включает информацию о движении наличных денежных средств. По строкам 270–292 отражаются суммы поступлений наличными, в том числе: по строке 270 – общая сумма поступлений наличными (в составе общих поступлений денежных средств, отраженных по строке 020) – определяется как общий дебетовый оборот по счету 50 "Касса"; по строке 280 –общая сумма наличных денежных средств, поступивших в кассу по расчетам с юридическими лицами (определяется по соответствующим корреспондирующим счетам со счетом 50); по строке 290 – наличные денежные средства, полу-

ченные по расчетам с физическими лицами (определяется по корреспондирующим счетам 90, 70, 71, 73 и др.); из общей суммы наличных денежных средств, полученных от физических лиц, отдельно показываются: по строке 291 – наличные деньги, полученные от физических лиц с применением контрольно-кассовых аппаратов (определяется по соответствующим данным счетчиков ККМ), по строке 292 – наличные деньги, полученные от физических лиц с применением бланков строгой отчетности (определяются на основании данных корешков соответствующих квитанций и приходных кассовых ордеров).

По строке 295 отражается общая сумма наличных денежных средств, поступивших из банка в кассу организации. Определяется как соответствующая сумма дебетового оборота счета 50 в корреспонденции с кредитом счетов 51, 52, 55-3, 66, 67.

По строке 296 отражается общая сумма наличных денежных средств, сданных из кассы в банк. Определяется как соответствующая сумма кредитового оборота счета 50 в корреспонденции с дебетом счетов в банке 51, 55-4 и др.

В заключение отметим, что при наличии по строкам 110 "Прочие поступления" и 250 "Прочие выплаты и перечисления" существенных оборотов (свыше 5 % от итогов) данные строки подлежат расшифровке по вписываемым от руки дополнительным строкам 111, 112 и 251, 252.

4.5. Форма № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу"

Отчет по форме № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" содержит семь таблиц, которые расшифровывают данные формы № 1 "Бухгалтерский баланс": 1. Движение заемных средств; 2. Дебиторская и кредиторская задолженность; 3. Амортизируемое имущество; 4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений; 5. Финансовые вложения; 6. Расходы по обычным видам деятельности; 7. Социальные показатели.

Рассмотрим содержание и порядок составления этих таблиц.

1. Движение заемных средств

В данной таблице отражается движение кредитов банка и прочих заемных средств по счетам 66 и 67. Таблица построена в форме оборотной ведомости: по строкам приводятся соответствующие счета кредитов и займов, по графам – данные об остат-

ках на начало года, получено за год (кредитовый оборот), погашено за год (дебетовый оборот), остаток на конец года.

По строке 110 в таблице отражаются остатки и обороты по счету 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам"; по строке 120 – остатки и обороты по долгосрочным займам, по строке 130 – остатки и обороты по счету 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", по строке 140 – остатки и обороты по краткосрочным займам.

Отдельные промежуточные строки 111, 121, 131, 141 выделены для отражения остатков и оборотов по кредитам и займам, не погашенным в срок (строка 111 – долгосрочные кредиты, не погашенные в срок, строка 121 – долгосрочные займы, не погашенные в срок и т.д.), т. е. наряду с общей задолженностью по каждой сумме кредитов и займов показывается и просроченная, не уплаченная в срок задолженность по кредитам и займам.

Сельскохозяйственные организации в случае получения кредита банка на финансирование государственных централизованных капитальных вложений из строки 111 по строке 112, вписываемой от руки, выделяют суммы указанного кредита, не погашенного в срок. Кроме того, после строки 121 они вписывают от руки строку 122 "В том числе из строки 120 задолженность финорганам по долговым обязательствам". По этой строке отражается задолженность организации по централизованным кредитам банка, переоформленным задолженностью перед финансовыми органами.

В пояснительной записке организация выделяет наиболее крупные суммы просроченной задолженности и дает по ним необходимую информацию.

Заполняется данная таблица на основе информации, содержащейся в ведомости № 26 аналитического учета кредитов и займов с привлечением данных журнала-ордера № 4-АПК для отражения кредитовых оборотов соответствующих счетов.

2. Дебиторская и кредиторская задолженность

Эта таблица, как и предыдущая, построена в виде оборотной ведомости: в графе 3 отражается остаток соответствующей задолженности на начало года, в графе 4 – возникло обязательств, в графе 5 – погашено обязательств, в графе 6 – остаток на конец года. В связи с тем, что на некоторых счетах указывается движение и дебиторской, и кредиторской задолженности (счета 73, 75,

76 и др.), обороты по ним показываются раздельно и в строках, отражающих движение дебиторской задолженности, и в строках, отражающих движение кредиторской задолженности (в таблице по строкам 210 – 223 отражается движение дебиторской задолженности, по строкам 230 – 241 – движение кредиторской задолженности).

Движение дебиторской задолженности по отдельным позициям отражается следующим образом: по строке 210 – краткосрочная дебиторская задолженность (задолженность по срокам погашения согласно заключенному договору до одного года (начиная с даты принятия обязательства в бухгалтерском учете); по строке 211 из общей суммы краткосрочной дебиторской задолженности выделяются суммы просроченной задолженности, в том числе длительностью свыше 3 месяцев – в строке 212; по строке 220 отражается долгосрочная дебиторская задолженность (задолженность со сроком погашения согласно заключенному договору свыше одного года); по строке 221 из общей суммы долгосрочной дебиторской задолженности выделяются суммы просроченной дебиторской задолженности, в том числе с длительностью свыше 3 месяцев – в строке 222, а в строке 223 указывается задолженность из строки 220, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Движение кредиторской задолженности по отдельным позициям в таблице отражается следующим образом: по строке 230 указывается общая сумма краткосрочной кредиторской задолженности (критерии те же, что и по дебиторской задолженности), по строке 231 – в том числе просроченная кредиторская задолженность, по строке 232 – из нее длительностью свыше 3 месяцев; по строке 240 отражается долгосрочная кредиторская задолженность (критерии те же), по строке 241 – в том числе просроченная задолженность, по строке 242 – из нее с длительностью свыше трех месяцев и по строке 243 – из общей суммы долгосрочной кредиторской задолженности по строке 240 задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Организации, осуществляющие строительство за счет государственных централизованных капитальных вложений, выделяют из строк 230 и 240 просроченную задолженность по ним по вписываемой строке 269 "Просроченная кредиторская задол-

женность по государственным централизованным капитальным вложениям".

По отдельным строкам 250 – обеспечения полученные и 260 – обеспечения выданные указывают суммы по забалансовым счетам, соответственно 008 "Обеспечения обязательств и платежей полученные" и 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные". По строкам 251 и 261 указывают в том числе суммы обеспечений, полученных от третьих лиц (строка 251), и в том числе суммы обеспечений, выданных третьим лицам.

В конце таблицы приводятся справочные данные:

1. *Движение векселей*: по строке 262 – векселя выданные, по строке 263 – в том числе просроченные, по строке 264 – векселя полученные, по строке 265 – в том числе просроченные.

2. *Дебиторская задолженность* по поставленной продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости – по строке 266.

3. *Перечень организаций-дебиторов*, имеющих наибольшую задолженность (строки 270–279) с указанием общей суммы задолженности и в том числе с длительностью свыше 3 месяцев.

4. *Перечень организаций-кредиторов*, имеющих наибольшую кредиторскую задолженность (строки 280–289).

Данные в таблице 2 "Дебиторская и кредиторская задолженность" заполняются на основе учетной информации, содержащейся в журналах-ордерах № 6-АПК, 7-АПК, 8-АПК, 9-АПК и ведомостях № 32-АПК "Ведомость аналитического учета операций по налогу на добавленную стоимость по счетам 19, 68", № 37-АПК "Ведомость аналитического учета расчетов по внебюджетным платежам и с бюджетом (кроме НДС)", № 38-АПК "Ведомость аналитического учета по счетам расчетных операций", № 39-АПК "Ведомость аналитического учета расчетов по исполнительным документам" (счет 76, субсчет 9), № 40-АПК "Ведомость аналитического учета расчетов с квартиросъемщиками (счет 76, субсчет 3)", № 41-АПК "Ведомость аналитического учета расчетов с родителями за содержание их детей в детских учреждениях (счет 76, субсчет 6)", № 42-АПК "Ведомость аналитического учета расчетов с учредителями (счет 75)", № 53-АПК "Ведомость учета депонированной оплаты труда (счет 76-4)", № 59-АПК "Сводная ведомость по расчетам с персоналом". Перечисленные регистры аналитического учета приходится привлекать для раздельной выборки сумм дебиторской

и кредиторской задолженности и, кроме того, выборку следует делать по срокам возникновения каждой суммы задолженности.

В справке к разделу 2 дается движение векселей выданных и полученных, в том числе по той и другой позиции – просроченных, указывается движение дебиторской задолженности по поставленной продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости. В конце справки приводится перечень организаций, имеющих небольшую дебиторскую задолженность (всего, в том числе длительностью свыше трех месяцев (по состоянию на конец года)), и перечень организаций, имеющих наибольшую дебиторскую задолженность на конец года (также всего и в том числе длительностью свыше трех месяцев). Эти данные имеют важное значение для принятия своевременных мер к организациям, допускающим неплатежи.

3. Амортизируемое имущество

В таблице приводятся данные об амортизируемом имуществе: нематериальных активах, основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности, принадлежащие организации. Имущество отражается по первоначальной стоимости.

Как и предыдущие, таблица построена в виде оборотной ведомости. В графе 3 отражается стоимость амортизируемого имущества на начало года; в графе 4 – общее поступление в течение года; в графе 5 – общее выбытие за год; в графе 6 – остаток амортизируемого имущества на конец года.

По строкам таблица подразделяется на четыре раздела: I – Нематериальные активы; II – Основные средства; III – Доходные вложения в материальные ценности; IV – Справочные данные. Рассмотрим эти разделы.

Раздел I – Нематериальные активы

В первом разделе отражается движение нематериальных активов по их составляющим и в целом по статье.

По строке 310 отражается движение прав на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности: права на произведения науки, искусства, литературы, программы ЭВМ, изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, товарные знаки и т.п.

По строкам 311–313 даются расшифровки, отраженные по статье 310, имеющихся у организации прав на объекты интеллектуальной собственности: по строке 311 указываются в том

числе права, возникающие из авторских и других договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы ЭВМ, базы данных и др.; по строке 312 отражаются права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование; по строке 313 – права, возникающие из прав "ноу-хау".

По строке 320 отражаются права на пользование обособленными природными объектами: стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.).

По строке 330 показываются организационные расходы, т. е. сумма расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал. Расходы организации, связанные с переоформлением учредительных и других документов (при расширении организации, изменении видов деятельности и т. п.), не являются нематериальными активами и учитываются по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы". Организация, изменяющая организационно-правовую форму, указанные расходы производит за счет прибыли, остающейся в ее распоряжении.

По строке 340 "Деловая репутация организации" отражается превышение покупной цены приватизированного имущества над его оценочной (начальной) стоимостью, показанное по дебету счета 04 "Нематериальные активы", субсчет "Разница между покупной и оценочной стоимостью".

По строке 349 "Прочие" отражаются прочие виды нематериальных активов организации, не указанные по предыдущим статьям.

По строке 350 "Итого" отражается общая стоимость нематериальных активов организации как сумма строк 310, 320, 330, 340, 349.

Раздел II – Основные средства

Во втором разделе отражается движение стоимости основных средств, числящихся на балансе организации, включая и отдельные виды основных средств, сданных в аренду, предоставленных бесплатно или бездействующих (находящихся на консервации, в резерве и т. п.). Данные приводятся по восстановительной или первоначальной стоимости.

Движение основных средств в таблице показывается по строкам 360–372, в том числе: по строке 360 – стоимость земельных участков и объектов природопользования, по строке 361 – здания, 362 – сооружения, 363 – машины и оборудование, 364 – транспортные средства, 365 – производственный и хозяйственный инвентарь, 366 – рабочий скот, 367 – продуктивный скот, 368 – многолетние насаждения, 369 – другие виды основных средств. По строке 370 отражается общая стоимость основных средств (итог всех предыдущих строк), которая подразделяется по строке 371 на производственные основные средства и по строке 372 – на непроизводственные.

По графе 3 отражается остаток основных средств на начало года; по графе 4 – поступление основных средств по всем источникам, включая ранее неучтенные, приобретенные за плату, перешедшие из оборотных в основные, безвозмездно поступившие от других организаций, введенные в действие в отчетном году новые основные средства; по графе 5 указывается восстановительная (первоначальная) стоимость выбывших в отчетном году основных средств, включая проданных за плату в порядке реализации излишнего и неиспользованного имущества, перешедших из основных в оборотные средства, безвозмездно переданных другим организациям, а также полная стоимость (без вычета износа) основных средств, ликвидированных в отчетном году вследствие ветхости и износа, стихийных бедствий, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, в связи с реконструкцией и новым строительством и по другим причинам. По графе 6 отражается остаток основных средств на конец года.

Раздел III – Доходные вложения в материальные ценности

В третьем разделе отражаются доходные вложения в материальные ценности (счет 03). По строке 381 указывается имущество для передачи в лизинг (у лизингодателя), по строке 382 – имущество, предоставленное по договору проката, по строке 383 – прочие виды доходных вложений в материальные ценности. По строке 385 отражается общая сумма доходных вложений в материальные ценности по счету 03.

Раздел IV – Справочные данные

Справочные данные включают суммы, уточняющие и конкретизирующие информацию, приведенную в предыдущих трех разделах.

По строке 387 показываются суммы основных средств, переданных в аренду, с указанием в том числе: по строке 388 – переданных в аренду зданий, по строке 389 – сооружений; по строке 392 указывается сумма основных средств производственного назначения, переведенных на консервацию.

По строкам 393 – 398 приводятся данные об амортизации имущества, в том числе: по строке 393 – нематериальных активов, по строке 394 – основных средств всего, по строке 395 – в том числе по зданиям и сооружениям, по строке 396 – машинам, оборудованию и транспортным средствам, по строке 397 – по прочим основным средствам. По строке 398 указывается сумма начисленной амортизации по доходным вложениям в материальные ценности.

По строкам 401 – 406 приводятся данные о переоценке основных средств: по строке 401 – результат от переоценки первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств (дебет счета 01, кредит счета 83-1), по строке 402 – результат от переоценки сумм износа основных средств (дебет счета 83-1, кредит счета 02), по строке 403 – имущество, находящееся в залоге.

В конце справочных данных по строке 404 указывается балансовая стоимость имущества, по которому амортизация не начисляется.

4. Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

В данной таблице приводится движение собственных и привлеченных источников финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений.

Таблица имеет три раздела: I – Собственные средства, II – Привлеченные средства, III – Справочные данные.

Как и предыдущие, она построена в виде оборотной ведомости: по графе 3 отражается остаток соответствующих источников на начало года, по графе 4 – начислено (образовано), 5 – использовано, 6 – остаток на конец года. Рассмотрим движение соответствующих источников по каждому разделу.

Раздел I – Собственные средства организации

В первом разделе отражаются общая сумма собственных средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений, а также составляющие суммы собственных средств.

По строке 410 указывается общая сумма собственных средств организации, которая складывается из суммы по следующим строкам: 411 – прибыль, остающаяся в распоряжении организации (для накопления), 412, 413 – прочие источники.

Раздел II – Привлеченные средства

Во втором разделе отражаются общая сумма привлеченных средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений, а также составляющие суммы привлеченных средств.

По строке 420 указывается общая сумма привлеченных средств организации, которая складывается из суммы по следующим строкам: 421 – кредиты банков, 422 – заемные средства других организаций, 423 – долевое участие в строительстве, 424 – средства из бюджета, 425 – средства из внебюджетных фондов, 426 – прочие привлеченные источники.

По строке 430 показана общая сумма собственных и привлеченных средств как сумма строк 410 и 420.

Раздел III – Справочные данные

Здесь приводится информация о затратах на капитальное строительство, инвестициях организации в дочерние и зависимые общества.

По строке 440 отражаются данные о незавершенном строительстве по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы", по строке 450 – суммы инвестиций в дочерние общества, по строке 460 – в зависимые общества.

Для заполнения таблицы № 4 привлекаются данные следующих регистров бухгалтерского учета: № 70-АПК "Ведомость аналитического учета по счетам целевых средств", № 26-АПК "Ведомость аналитического учета кредитов и займов", журнал-ордер № 4-АПК, ведомость № 37-АПК аналитического учета расчетов по внебюджетным платежам и с бюджетом (кроме НДС), ведомость № 79-АПК учета затрат по капитальным вложениям и ремонту, журнал-ордер № 9-АПК и аналитические данные к нему.

5. Финансовые вложения

В таблице № 5 "Финансовые вложения" отражаются данные по счету 58 "Финансовые вложения". В отличие от предыдущих таблиц здесь (по графам 3 и 4) приводятся только остатки на начало и конец года (без отражения сумм оборотов) долгосрочных финансовых вложений.

По строкам таблицы записывают конкретные виды финансовых вложений: по строке 510 – паи и акции других организаций, по строке 520 – облигации и другие долговые обязательства, по строке 530 – предоставленные займы и по строке 540 – прочие виды финансовых вложений (по вкладам в простые товарищества и др.). Все виды финансовых вложений отражаются по балансовой стоимости, а по графе 550 справочно указывается рыночная стоимость облигаций и других ценных бумаг.

Данные в таблице 5 заполняются на основе ведомости № 28-АПК аналитического учета по счету 58, журнала-ордера № 5-АПК и книги учета ценных бумаг.

6. Расходы по обычным видам деятельности

В таблице № 6 "Расходы по обычным видам деятельности" указываются затраты за отчетный год в сравнении с предыдущим годом, связанные с выпуском продукции, по элементам затрат: по строке 610 – материальные затраты, в том числе по строкам 611 – 613 выделяются основные виды этих затрат, по строке 620 – затраты на оплату труда, по строке 630 – отчисления на социальные нужды, по строке 640 – амортизация, по строке 650 – прочие затраты с выделением их основных видов. Общий итог по всем элементам затрат отражается по строке 660.

По строке 670 показывается изменение остатков (прирост – +), уменьшение – (–) незавершенного производства, по строке 680 – то же самое по расходам будущих периодов, по строке 690 – изменения по резервам предстоящих расходов и платежей.

Таблица заполняется на основе данных сводных лицевых счетов (производственных отчетов) отраслей ведомостей № 83-АПК или № 84-АПК аналитического учета затрат на производство.

7. Социальные показатели

Таблица № 7 "Социальные показатели" содержит информацию по внебюджетным фондам социального назначения, учитываемым на счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" и некоторые другие данные.

По графам таблицы указываются суммы, причитающиеся по расчету (гр. 3), израсходованные (гр. 4), перечисленные в фонды (гр. 5).

По строкам таблицы отражаются следующие данные: по строке 710 – отчисления в фонд социального страхования, по строке 720 – в пенсионный фонд, 740 – в фонд медицинского страхования. По строке 750 показываются отчисления в негосударственные пенсионные фонды (если они имеются); по строке 755 – страховые взносы по договорам добровольного страхования пенсий. По строке 760 приводится среднесписочная численность работников, по строке 770 – денежные выплаты и поощрения, не связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (информация о натуральных выплатах в эту строку не включается), 780 – доходы по акциям и вкладам в имущество организации (здесь указываются доходы работников организации, доходы, начисленные другим участникам, при заполнении этой строки не учитываются).

Таблица заполняется на основе ведомостей № 55-АПК "Ведомость расчетов по социальному и медицинскому страхованию", № 56-АПК "Ведомость учета расчетов по социальному обеспечению" с привлечением соответствующих расчетных ведомостей по каждому фонду. По прочим выплатам привлекается ведомость №70-АПК (в части выплат из фонда потребления и № 42-АПК (в части выплат по акциям и вкладам в имущество организации).

4.6. Форма № 6. Отчет о целевом использовании полученных средств

Данную форму отчетности составляют, как правило, некоммерческие организации. В ней дается подробная расшифровка поступления средств на содержание организации и их расходование по конкретным направлениям. Все данные приводятся за отчетный год и для сравнения – за предыдущий год.

Отчет включает четыре раздела: 1 – остаток средств на начало года, 2 – поступление средств, 3 – использование средств, 4 – остаток средств на конец отчетного года.

В первом разделе по статье 010 отражается остаток имеющихся средств на начало отчетного года (в кассе, на счетах в банках и т. п.).

Во втором разделе показывается поступление средств в течение года по конкретным видам: вступительные взносы – статья 020, членские взносы – статья 030, добровольные взносы – статья 040, доходы от предпринимательской деятельности организации (объединения) – статья 050, прочие поступления – статья 060, всего поступило средств (итог по статьям 020 – 060) – статья 070.

В третьем разделе по конкретным направлениям приводится использование средств в течение года: расходы на целевые мероприятия – статья 080, в том числе социальная и благотворительная помощь – статья 081, проведение конференций, совещаний, семинаров и т. п. – статья 082, иные мероприятия – статья 083, расходы на содержание аппарата управления – статья 090, в том числе расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления), – статья 091, выплаты, не связанные с оплатой труда – статья 092, расходы на командировки и деловые поездки – статья 093, содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта) – статья 094, ремонт основных средств и иного имущества – статья 095, прочие расходы на управление – статья 096, приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества – статья 100, прочие расходы – статья 110, всего использовано средств (итого по статьям 080 + 090 + 100 + 110) – статья 120.

В четвертом разделе по статье 130 на конец года отражается полученный остаток средств как разница статей 010 плюс 070, минус 120.

Отчет заполняется на основе данных регистров по учету движения денежных средств с учетом корреспонденции счетов по конкретным каналам поступления и расходования средств.

4.7. Пояснительная записка к годовому отчету

Обязательной составной частью типовых форм годового отчета является пояснительная записка, в которой объясняется наиболее существенная информация, содержащаяся в формах годовой отчетности.

В пояснительной записке приводятся краткая характеристика деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации, т.е.

соответствующая финансовая информация, полезная для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

При изменении вступительного баланса на начало года в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней должны быть раскрыты избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета. Подлежат обособленному раскрытию изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным, а также причины этих изменений и оценка их последствий в стоимостном выражении.

При изложении основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств (активной их части, коэффициенты износа, обновления, выбытия и др.), нематериальных активов, финансовых вложений, дебиторской и кредиторской задолженности, научно-технического уровня продукции. При этом информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками. Рекомендуется определять тенденции изменения основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины.

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на расчетном счете, в кассе организации, убытки, просроченная дебиторская и кредиторская задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на положение организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового состояния на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов, кредиторов и др. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность организации сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил в соответствии с п. 6 Положения "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99).

Существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в финансовом положении. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

Акционерные общества в пояснительной записке должны указать сведения о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных, количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично, номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ; об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности); о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях; о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности; о прекращенных опе-

рациях; об аффилированных лицах, о государственной помощи; о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Хозяйственные товарищества и общества должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации. Должны быть указаны величина капитала на начало отчетного периода; увеличение капитала – всего, в том числе: за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица (слияние, присоединение), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала; уменьшение капитала – всего, в том числе: за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала; величина капитала на конец отчетного периода.

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, в пояснительной записке приводит сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и виде деятельности.

Акционерные общества в пояснительной записке приводят состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления – льготы и привилегии).

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описание будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Организация может представить дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрывается динамика важнейших экономических и финансовых показателей за ряд лет; намечаемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, природоохранные мероприятия, иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков, диаграмм. При раскрытии дополнительной информации, например природоохранных мероприятий, приводятся основные проводимые и намечаемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, финансовые последствия для будущих периодов, данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах и плате за природные ресурсы, текущих расходах по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

В целом пояснительная записка должна давать довольно полную и объективную картину деятельности организации, отраженную и зафиксированную в основных формах отчетности. При необходимости в пояснительной записке характеризуется информация, содержащаяся в специализированных (ведомственных) формах отчетности.

5. Порядок составления специализированных (ведомственных) форм отчетности

В сельском хозяйстве, как уже было отмечено выше, помимо общих типовых форм отчетности составляются дополнительно специализированные (ведомственные) формы отчетности, в которых раскрывается специфика деятельности сельскохозяйст-

венных предприятий. Рассмотрим порядок составления этих специализированных форм.

5.1. Составление формы № 5-АПК. Численность и заработная плата работников предприятия (организации)

Данная форма отчетности отражает численность персонала работников сельскохозяйственного предприятия и их заработную плату.

При заполнении показателей численности работающих (графа 1 отчета) руководствуются Инструкцией по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, учреждениях и организациях, утвержденной Госкомстатом СССР 17.09.87, а по фонду оплаты труда (гр. 2) и выплатам социального характера (гр. 3) – Инструкцией о составе фонда заработной платы и выплат социального характера, утвержденной Минфином, Минтрудом и ЦБ РФ.

Рассмотрим конкретно порядок составления данной формы.

По строке 010 в графе 1 отражают среднюю численность всех работников предприятия, включая занятых на строительстве хозяйственным способом, а по строке 020 показывают численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве: в растениеводстве (включая закладку садов, выращивание многолетних насаждений, коренное улучшение лугов и т.п.), в животноводстве (включая рыбоводство, звероводство, кролиководство, пчеловодство, оленеводство и др.), по ремонту зданий и сооружений производственного сельскохозяйственного назначения; в транспорте, преимущественно обслуживающем сельскохозяйственное производство.

По строке 030 указывают численность постоянных рабочих. К ним относятся рабочие, принятые на постоянную работу, т. е. без указания срока, на какой они приняты. По строкам 031 – 036 дается расшифровка к строке 030 по основным категориям работников, в том числе: 031 – трактористы-машинисты, трактористы, комбайнеры, занятые на всех видах работ; 033 – скотники, пастухи, телятницы, занятые обслуживанием крупного рогатого скота; 035 – чабаны и другие работники, занятые обслуживанием овец и коз; 036 – птичницы, занятые обслуживанием птицы.

По строке 040 отражают численность сезонных и временных работников (сроком не более 6 месяцев), временных – принятых на работу на срок до 2 месяцев, а при замещении временно отсутствующих работников – на срок до 4 месяцев. По этой же строке показывают пенсионеров, домохозяек, студентов вузов, средних учебных заведений, общеобразовательных школ, работающих в период каникул или в отдельные дни, если они заключили с предприятием трудовой договор. По данной строке отражают также лиц, привлеченных для работы в хозяйстве по специальным договорам с государственными и другими учреждениями (например, военнослужащих). Их среднесписочную численность определяют путем деления числа отработанных ими человеко-дней на число рабочих дней месяца.

Численность трактористов-машинистов, комбайнеров, шоферов, механиков, ремонтных и других рабочих, прибывших на уборку урожая из других регионов страны, отражается по строке 040 у того хозяйства, куда они прибыли.

По строке 050 отражают численность служащих, перечень которых приведен в разделе 3 Инструкции по статистике численности и заработной платы рабочих и служащих на предприятиях, в учреждениях и организациях.

По строке 051 показывают численность руководителей: руководитель сельскохозяйственной организации, главный бухгалтер, главный диспетчер, главный инженер, главный механик, главный агроном, главный зоотехник, главный экономист и другие главные специалисты. К руководителям также относятся и заместители по вышеуказанным должностям.

По строке 052 отражают численность специалистов, занятых инженерно-техническими, экономическими и другими работами (агрономы, зоотехники, бухгалтеры, диспетчеры, инженеры, техники, экономисты, юрисконсульты, ревизоры, нормировщики и др.).

При этом строка 050 может быть больше суммы строк 051 и 052 на численность других работников, относящихся к служащим: кассиры, делопроизводители, секретари-машинистки, статистики, стенографистки, табельщики, учетчики и т.п.

По строке 055, графе 2 в сельскохозяйственном предприятии указывают оплату труда, начисленную рабочим и служащим, состоящим в списочном составе других предприятий, учреждений и организаций, привлеченных на сельскохозяйственные работы

в выходные дни и дни отпуска или направленные предприятиями на уборку урожая. Число человеко-дней, отработанных этими работниками, отражают по строке 110.

По строке 060 учитывают постоянных, сезонных и временных рабочих, а также служащих подсобных промышленных предприятий (производств): по переработке сельскохозяйственной продукции, производству строительных материалов, столярных изделий и т. п.

По строке 085 указывают работников, не вошедших в предыдущие строки: по сбору и первичной обработке дикорастущих плодов, ягод, дикорастущих трав и т. п.

По строкам 090, 100 указывают число человеко-дней и человеко-часов, отработанных за год всеми работниками, среднесписочная численность которых была отражена по строке 010 в графе 1 отчета.

По строке 110 показывают человеко-дни, отработанные на сельскохозяйственных работах привлеченными работниками, оплата труда которых отражена по строке 055. Человеко-дни этих работников не включают в показатели строки 090.

По строке 120 указывают численность работников списочного состава по состоянию на конец отчетного года. По строке 128 отражают доплаты и надбавки за выслугу лет, стаж работы и классность. По строке 150 – оплату очередных и дополнительных отпусков.

По строке 160 приводят стоимость бесплатно предоставленных работникам питания и продуктов (в соответствии с законодательством), а также оплату (полную или частичную) стоимости питания (в том числе в столовых, буфетах) в виде талонов, предоставленных по льготным ценам или бесплатно (сверх предусмотренной законодательством).

По строкам 170–270 показывают человеко-дни, отработанные работниками, учтенными по строкам 020–060, и человеко-часы, отработанные на сельскохозяйственных работах рабочими и служащими, состоящими в списочном составе других предприятий, учреждений и организаций, отраженных в строке 055.

5.2. Форма № 6-АПК. Основные показатели

В сельском хозяйстве для оценки итогов деятельности предприятия (организации) за год применяют следующую систему показателей: производство валовой продукции по основным от-

раслям и в целом по хозяйству; среднегодовая численность работников; производство валовой продукции на одного среднегодового работника (производительность труда); получение валового дохода (всего и по основным отраслям); оплата труда работников, расход электроэнергии, стоимость основных фондов.

Указанные данные отражаются в форме годового отчета №6-АПК "Основные показатели". Рассмотрим ее содержание и порядок составления.

В *первом разделе* приводятся данные о валовой продукции и производительности труда. Валовую продукцию по отраслям определяют на основе данных производственных счетов 20-1 "Растениеводство", 20-2 "Животноводство", оценивая количество полученной продукции в сопоставимых ценах 1994 г.

Не включаются в продукцию сельского хозяйства выращивание лесных насаждений (лесоводство); сырые продукты, добытые в результате охоты, сбора дикорастущих плодов, ягод; прочие готовые продукты природы, а также продукция убоя скота и переработки сырых сельскохозяйственных продуктов.

Далее определяют среднегодовую численность работников, занятых в сельском хозяйстве (для расчета производительности труда). Поскольку в регистрах бухгалтерского учета имеются данные о затратах труда в человеко-часах по всем отраслям, то на основе этих данных устанавливают удельный вес затрат труда в сельском хозяйстве (например, 80 %). Среднегодовая численность работников, занятых в сельском хозяйстве, определяется путем умножения среднегодовой численности работников основного производства (например, 300 человек) на удельный вес затрат труда в сельском хозяйстве (80 %), полученный результат делят на 100. В результате произведенных действий среднегодовая численность работников, занятых в сельском хозяйстве, равна 240 человек.

Далее путем деления общей валовой продукции сельского хозяйства на среднегодовую численность работников, занятых в сельском хозяйстве, получают производство валовой продукции сельского хозяйства на одного работника.

Во *втором разделе* приводятся данные по расчету валового дохода. Валовой доход сельскохозяйственной организации в целом складывается из балансовой прибыли (убытка) и оплаты труда с отчислениями на социальные нужды на основное производство; по отрасли растениеводства – из оплаты труда с отчис-

лениями на социальные нужды по растениеводству плюс прибыль (или минус убыток) по растениеводству с учетом дотаций и компенсаций, минус затраты по полностью погибшим посевам; по отрасли животноводства – из оплаты труда с отчислениями на социальные нужды по отрасли животноводства плюс прибыль (или минус убыток) с учетом дотаций и компенсаций, минус затраты по отрасли животноводства, не давшей продукции.

По отдельной строке на основе данных счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате туда" показывают суммы, определенные к выдаче по труду из доходов, полученных в отчетном году (основная и дополнительная оплата деньгами и натурой, выплаты за отпуск и т. п.). Не включают сюда оплату труда работников, занятых в культурно-бытовых учреждениях, в строительстве хозяйственным способом, а также пенсии, пособия, единовременную материальную помощь и т. п.

В конце формы в *справке* по отдельным кодам показывают наличие тракторов на конец года, суммарную мощность механических, электрических двигателей и мощность живой тягловой силы, обслуживающих производственный процесс. Отдельно показывают выработку электроэнергии своими электростанциями и со стороны, суммарный расход электроэнергии, в том числе на производственные нужды.

Завершается форма данными среднегодовой стоимости основных средств. В отдельной справке указывают имущество, полученное по лизингу, в том числе кредиторскую задолженность на конец года по лизинговому имуществу, принятому на баланс.

Как видим, форма № 6-АПК довольно громоздка и отражает самую разнообразную информацию, в том числе и второстепенного характера, от которой вполне может быть освобожден годовой отчет.

Представляется, что формы № 5-АПК и № 6-АПК без ущерба для дела могут быть объединены в одну – "Общие показатели деятельности предприятия (организации)" с исключением из нее второстепенных данных.

5.3. Форма № 7-АПК. Реализация продукции

В данной форме отражают операции по продаже сельскохозяйственной и другой продукции, товарам, выполненным работам и оказанным услугам на сторону, учтенным на счете 90

"Продажи". Однако в ней не находят отражения продажа основных средств, нематериальных активов и прочих товарно-материальных ценностей.

Полную себестоимость проданной продукции и выручку показывают в отчете без суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспертной таможенной пошлины.

По строкам 0010 – 0450 отражают продажу собственной сельскохозяйственной продукции, покупную продукцию – по строке 0480. В графе 1 приводят всю продукцию (в натуре), проданную (поставленную) в отчетном году. В графе 2 показывают полную фактическую себестоимость проданной продукции, включая невозмещаемые заготовителями расходы по доставке и все сбытовые расходы на прочую продажу, в графе 3 записывают фактически вырученные суммы от продажи продукции, т. е. фактически уплаченные (перечисленные) или подлежащие уплате (перечислению) сельскохозяйственному предприятию, за вычетом суммы НДС, акцизов и экспортных таможенных пошлин.

В графах 1 – 3 также приводят количество, себестоимость и выручку по продукции, проданной работникам, выданную в порядке натуральной оплаты по арендованным земельным долям. Продукция, выданная работникам (включая привлеченных лиц), оценивается по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии – по свободным рыночным ценам и приводится здесь же. Здесь же указывается отпуск продукции по бартерным сделкам, а также проданная в федеральный страховой семенной фонд.

По строке 0010 отражают продажу зерна в целом по всем зерновым культурам (включая рис, кукурузу). Зерно, сданное в отчетном году в возврат семенных и фуражных ссуд, в отчете также показывается по строке 0010 в графах 1 – 3, при этом выручкой считают сумму, исчисленную исходя из той стоимости, по которой полученное в виде семенной или фуражной ссуды зерно было принято на баланс хозяйства.

По строкам 0030, 0090, 0100 приводят показатели по продаже продукции льна-долгунца. По коду 0090 в графу 2 включают также затраты по переработке соломки в тресту, учтенные на счете 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

Сахарная свекла, проданная с кормовых посевов, отражается в общем порядке по строке 0080 "Сахарная свекла". При этом за физическую массу, которая указана по строке 0080 в графе 1,

принимается масса после ручной очистки сахарной свеклы после взвешивания (без земли). По строке 0120 отражается также реализация лука репчатого и чеснока, включая лук и чеснок, которые предназначались для семян, но были проданы.

По строке 0200 показывают проданную продукцию растениеводства собственного производства, переработанную как в своем хозяйстве, так и на стороне (на давальческой основе). По строке 0200 в графах 2, 5, 8 приводится полная себестоимость проданной продукции растениеводства в переработанном виде, включая стоимость сырья и затраты, связанные с переработкой и продажей, а в графах 3, 6, 9 – вся выручка от продажи продукции растениеводства собственного производства в переработанном виде.

По строкам 0230 – 0280 указывают данные по продаже молодняка животных, скота с откорма, а также по продаже выбракованного скота основного стада с переводом его на откорм, независимо от того, на какие цели были реализованы животные – на мясо, на выращивание, на племя. По строке 0280 "Прочие виды животных" в графе 2 по кроликам приводят полную себестоимость проданных кроликов в живой массе, а в графе 3 – фактически вырученную сумму, включая доплаты за шкурки.

По строке 0300 показывают продажу цельного молока всякого. Продукцию промышленной переработки молока (кефир, ацидофилин, простокваша, сливки, масло, творог, ряженка и другие молочные продукты) в переводе на коровье молоко установленной жирности отражают по строкам 0380 и 0400.

По строке 0310 приводят данные по продаже шерсти овец, коз, верблюдов, других животных. При этом шерсть в графах 1, 4, 7 показывают в натуральной массе. По строке 0330 показывают реализацию яиц, полученных от всех видов домашней птицы (кур, гусей, уток, индеек и др.), включая перепелиные яйца по хозяйствам, имеющим перепелиные фермы. По строке 0350 отражают продажу свежей рыбы, выращенной в прудах и водоемах хозяйства в результате рыборазведения.

После строки 0350 вписывается строка 0355 "Водные биоресурсы" и строка 0356 "Продукция рыбная" (включая консервы). Строки 0355 и 0356 заполняют рыболовецкие хозяйства.

По строке 0360 учитывают продукцию звероводства, включая снятые шкурки и пух кроликов, шкуры и рога оленей. Кролики и олени, проданные в живой массе, учитываются вместе с реализацией прочих животных по строке 0280.

По строке 0380 показывают проданную продукцию животноводства собственного производства, переработанную как в своем хозяйстве, так и на стороне (на давальческой основе). По строке 0380 в графах 2, 5, 8 приводится полная себестоимость проданной продукции животноводства собственного производства в переработанном виде, включая стоимость сырья и затраты, связанные с продажей, а в графах 3, 6, 9 – вся выручка от продажи продукции животноводства собственного производства в переработанном виде.

По строкам 0410, 0420 отражают проданное мясо и мясопродукты в переводе на живой вес. По строке 0460 приводятся данные о продаже продукции переработки, выработанной из покупного сельскохозяйственного сырья. По строке 0480 в графе 2 показывают затраты столовых и буфетов, определяющих себестоимость выпуска продукции, а в графе 3 – выручку от продажи продукции столовых и буфетов. По строке 0480 также указывается реализация покупных товаров и продукции. В графе 2 показываются издержки обращения, а в графе 3 – сумма доходов (торговые наценки).

По строке 0480 в графе 2 отражают также расходы, возмещаемые заготовителями: транспортные, организационные, накладные и другие, связанные с доставкой продукции заготовителям согласно записям по дебету счета 90, а в графе 3 – суммы, начисленные за счет заготовителей и учтенные по кредиту счета 90. Продукцию сельского хозяйства (молоко, мясо, скот, птица и др.), закупленную у населения по договорам, указывают по соответствующим строкам, а без договоров и для продажи по их поручению учитывают по строке 0480.

В отчет включена справка "Кроме того, получено дотаций и компенсаций", в которой показывают фактически полученные суммы дотаций и компенсаций из федерального бюджета и бюджета субъектов Федерации по каждому виду. При этом суммы дотаций и компенсаций в выручку от продажи не включаются, хотя и относятся на финансовые результаты деятельности хозяйства.

5.4. Форма № 8-АПК. Затраты на основное производство

В форме № 8-АПК "Затраты на основное производство" отражают затраты на производство по основным отраслям (растениеводство, животноводство, вспомогательные производства и

др.) в разрезе элементов затрат: оплата труда с отчислениям на социальные нужды, материальные затраты (в том числе по составляющим), амортизационные отчисления, прочие затраты. Затраты подразделяют: всего на производство продукции, в том числе – продукции растениеводства и животноводства.

По элементу "Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды" отражают оплату труда всего персонала основной деятельности хозяйства, включая привлеченных лиц, кроме оплаты труда работников жилищно-коммунального хозяйства и культурно-бытовых учреждений, торговли и общественного питания, детских учреждений и учебных заведений, капитального строительства и прочих видов деятельности. По этому элементу учитывают также оплату труда несписочного состава, отнесенную на основную деятельность, и заработную плату за погрузочно-разгрузочные работы, списанную в течение года на счета учета материальных ценностей.

Затраты по данному элементу набирают по отраслям производства, для чего используются данные счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы". При этом суммы оплаты труда, относимые на растениеводство и животноводство, рассчитываются в том же порядке, что и распределение человеко-часов (либо человеко-дней) при расчете производительности труда в форме № 6-АПК.

По элементу "Материальные затраты" отражают вошедшую в себестоимость продукции стоимость продукции сельского хозяйства и промышленности, услуг сторонних организаций, используемых на производство продукции хозяйства. При этом материальные затраты в растениеводстве и животноводстве определяют упрощенным способом как разницу между затратами и прочими элементами кроме материальных затрат.

По данному элементу отражают в отчете основные составляющие материальных затрат: семена и посадочный материал, корма сельскохозяйственного и промышленного производства, минеральные удобрения, использованные в отчетном году, нефтепродукты, электроэнергию, топливо, запчасти, ремонтные и строительные материалы для ремонта, оплату работ и услуг, выполненных сторонними организациями, и пр.

По элементу "Амортизация основных средств" отражают суммы начисленной за год и отнесенной на производство амор-

тизации, кроме отчислений по основным средствам жилищно-коммунального хозяйства, социальной сфере, детских учреждений, торговли, общественного питания, капитального строительства хозяйственным способом и т. п.

По элементу "Прочие затраты" учитывают налоги, относимые на затраты (налог на землю и т. п.), сборы, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, затраты на командировки, подъемные, оплату сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, износ по нематериальным активам, арендные платежи по арендованным земельным долям, страховые платежи по страхованию урожая сельскохозяйственных культур, лизинговые платежи, а также другие нематериальные затраты, входящие в себестоимость продукции.

В конце отчета по строкам 600 – 630 отражают все затраты отчетного года на выращивание многолетних насаждений.

Форма № 8-АПК заполняется на основе данных из сводных лицевых счетов (производственных отчетов) № 83-АПК отраслей и производств, либо на основании данных ведомости № 84-АПК аналитического учета затрат на производство.

5.5. Форма № 9-АПК. Производство и себестоимость продукции растениеводства

В этой форме отражаются затраты на производство продукции растениеводства и ее себестоимость. Заполняют форму на основе данных аналитического учета по субсчету 20-1 "Растениеводство".

В отчет включают данные о производстве всех видов продукции растениеводства и затраты на их выращивание.

Прежде всего по каждой культуре отражают площади посевов (первый этап). По озимым культурам и многолетним сеяным травам в отчете показывают площадь посевов, сохранившихся к концу массового сева яровых. К погибшим озимым относят: полностью погибшие посевы в осенне-зимний период до начала массового сева яровых (независимо от того, пересевались они яровыми посевами или нет); озимые, погибшие весной и пересеянные яровыми культурами, непересеянные площади

погибших весной озимых, на которых сохранились подсеянные многолетние травы.

По яровым культурам отражают всю первоначальную площадь посева, т. е. всю засеянную весной площадь, не исключая летней гибели.

Если площадь посева той или иной культуры была использована не по первоначальному назначению, то эта площадь отражается в отчете по фактическому использованию. Однако посевы зерновых культур (озимых и яровых), погибших в летний период и пересеянные (в том числе использованные на выпас, сено, зеленый корм, силос), из числа зерновых культур не исключаются и не переводятся в кормовые культуры.

Если погибшие в летний период яровые культуры были пересеяны другими культурами, то в отчете указываются посевные площади тех культур, которыми был произведен пересев.

Посевы, произведенные в междурядьях садов или питомников, включаются в итог посевной площади соответствующих культур, а также всей посевной площади в количестве гектаров, занятых посевами.

Вторым этапом при заполнении отчета является указание массы продукции, полученной по каждой культуре. Причем массу зерна, сои и семян подсолнечника указывают с учетом доработки, за вычетом неиспользуемых отходов и усушки после доработки, но включая полезные зерновые отходы в натуре в пересчете на полноценное зерно. В отдельной графе приводят сбор продукции с одного гектара (урожайность).

Третий этап состоит в заполнении по каждой культуре графы "Затраты – всего" на основе соответствующих данных аналитического учета по каждой культуре по счету 20-1 (за исключением затрат по полностью погибшим посевам, не давшим продукции). Эти затраты списывают со счета 20 в дебет субсчета 76-1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", а по незастрахованным посевам – дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", т. е. на убыток.

Затраты по каждой культуре подразделяют на основные составляющие (основные статьи затрат): оплата труда (прямая), семена и посадочный материал, удобрения минеральные, органические, бактериальные и другие, затраты по содержанию основных средств, используемых в растениеводстве (оплата труда работников, обслуживающих основные средства (кроме трактористов-машинистов, оплата которых вошла в первую статью), затраты на горючее и смазочные материалы при выполнении сельскохозяйственных и других работ, включая переезды с одного участка на другой, износ (амортизация) основных средств, затраты на все виды ремонтов основных средств, используемых в растениеводстве.

Следующим этапом является определение себестоимости полученной продукции. Для этого сумму затрат по каждой культуре относят на полученную продукцию. Если от культуры получают один вид продукции, то на него относят все затраты под культуру. Если получают основную и побочную продукцию (зерно и солому), то часть затрат в соответствии с действующим порядком их распределения относят на побочную продукцию, а остальные – на основную. Если получают несколько видов основной продукции, то производится распределение затрат между ними либо по специально установленным коэффициентам (по продукции сеяных трав), либо пропорционально стоимости каждого вида продукции в реализационных ценах (плоды, овощи и т. п.).

Фактическую себестоимость силоса и сенажа в отчете определяют по массе продукции после угара (уменьшение веса в результате ферментации).

По каждому виду продукции в отдельной графе указывают прямые затраты труда на продукцию (всего человеко-часов).

К форме № 9-АПК составляется несколько справок по основным отраслям растениеводства.

В справке о производстве сена приводятся данные о фактически убранной площади на сено по многолетним травам и однолетним травам с указанием общего количества их посевов.

В справке о затратах под урожай будущего года указывают данные о незавершенном производстве: количество гектаров и суммы затрат под озимые зерновые и яровые культуры (пары и зябь).

В справке о садоводстве, виноградниках и других многолетних насаждениях приводятся данные по каждой культуре о площадях, валовом сборе и затратах: всего по культуре и себестоимость единицы продукции.

В справке о землепользовании указывается общая земельная площадь и с разбивкой по угодьям: всего сельскохозяйственных угодий, из них пашня, сенокосы, пастбища; площади леса, пруды и водоемы, приусадебные участки, наличие орошаемых земель, наличие осушенных земель.

5.6. Форма № 13-АПК. Производство и себестоимость продукции животноводства

В эту форму включают данные о производстве всех видов продукции животноводства и затратах по выращиванию, доращиванию и откорму скота как собственного, так и поступившего от хозяйств-участников. Затраты по отраслям животноводства, не давшим продукцию, в форму не включаются.

В форме по строкам отражаются соответствующие данные по каждой отрасли животноводства: крупный рогатый скот, свиноводство, овцеводство (без каракульского и смушкового), овцеводство каракульское и смушковое, птицеводство, коневодство племенное, пчеловодство, звероводство, рыбоводство, кролиководство, шелководство, прочие отрасли животноводства, всего по животноводству.

По графам в отчете отражаются показатели, характеризующие состояние каждой отрасли животноводства: среднегодовое поголовье, затраты на содержание (в том числе оплата труда с отчислениями на социальные нужды, корма, затраты на содержание основных средств). Далее в графах отражается выход продукции по каждой группе животных: наименование продукции, единица измерения, количество единиц. В последних графах определяется себестоимость каждого вида продукции животноводства: всего затрат, на единицу продукции, в том числе прямых.

Среднегодовое поголовье животных по каждой группе определяют путем суммирования количества кормо-дней животных за год (включая кормо-дни павших животных) и деления этой суммы на количество дней в году (365).

Затраты по содержанию соответствующего вида животных составляют данные аналитического учета по дебету субсчета 20-2 "Животноводство". При этом в затраты основного молочного стада относят и затраты по содержанию быков-производителей (или же расходы по искусственному осеменению животных). В валовой надой молока от основного молочного стада не включают молоко, полученное от коров, переведенных на откорм, а также используемых для подсосного кормления животных.

По графе "Оплата труда с отчислениями на социальные нужды" отражают только прямую оплату труда с отчислениями

работников, занятых непосредственно в процессе производства животноводческой продукции (доярки, скотники, телятницы и т. д.).

По графе "Корма" показывают фактическую стоимость израсходованных на содержание всех видов кормов, включая себестоимость зеленой массы культурных пастбищ, сеяных кормов, скормленных животным путем выпаса. Затраты на приготовление кормов в кормоцехах и кормокухнях также указывают по данной статье.

По графе "Затраты на содержание основных средств" отражают затраты на содержание производственных зданий животноводческого назначения, рабочих машин и оборудования, используемых непосредственно в производстве продукции животноводства.

Продукцией животных на выращивании и откорме является их привес (прирост живой массы за вычетом массы павших животных).

Молоко, надоенное от мясных коров, считается побочной продукцией и оценивается по ценам реализации.

В яичном птицеводстве в качестве основной продукции отражают яйцо, полученное только от взрослой птицы. Яйцо, полученное от молодняка птицы, считается побочной продукцией выращивания молодняка птицы, и ее стоимость показывается по отдельной строке.

Затраты по незавершенному производству животноводства в данном отчете не показываются, а отражаются лишь по соответствующей строке в активе баланса (сюда относится незавершенное производство в рыбоводстве, птицеводстве (инкубация яиц) и в пчеловодстве (запас меда в ульях для зимней подкормки пчел).

Распределение затрат между отдельными видами животноводческой продукции, получаемой от отдельных видов животных, производят по установленному соответствующими методическими рекомендациями порядку: в молочном животноводстве между молоком и приплодом – 90 % на молоко и 10 % на приплод; в овцеводстве затраты на шерсть и прирост живой массы распределяются пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным зоотехническим нормам. Расходы на стрижку овец относятся только на овец.

По "Прочим отраслям" приводят затраты и выход продукции на те отрасли животноводства, которые не вошли в строки, выделенные для основных отраслей. В прочие отрасли включаются: буйволоводство, верблюдоводство, яководство, табунное коневодство, оленеводство, лосеводство и т. п.

5.7. Показатели о наличии животных и движении продукции

По этим данным в годовом отчете представлены две формы: № 15-АПК "Наличие животных" и № 16-АПК "Баланс продукции".

Форма № 15-АПК "Наличие животных"

В этой форме показывают наличие (количество) и общую балансовую стоимость животных по их основным группам и видам: крупный рогатый скот – всего, в том числе коровы, из них молочного направления, быки-производители, нетели, телки старше двух лет; свиньи – всего, в том числе основные свиноматки и хряки, из них основные свиноматки, свиноматки проверяемые; овцы и козы – всего, в том числе матки и бараны-производители, из них овцематки, ярки старше года, козы взрослые, валухи основного стада, козоматки; птица всех возрастов – тыс. голов, в том числе куры-несушки; лошади – всего, в том числе взрослые, из них матки лошадей; пчелы – семьи; рыба – производители всего, в том числе самцы, самки.

В наличие животных включают и скот, переданный на доращивание частным лицам по договорам. Скот, принятый от населения для продажи по их поручению, в отчет не включают, так как эти операции относятся к услугам хозяйства для своих работников.

В конце отчета приводятся справочные данные по следующим показателям: потери от падежа и гибели животных (по балансовой стоимости), получено ягнят за отчетный год – голов, поголовье овец на конец года – голов.

Форма №-16-АПК "Баланс продукции"

В данном отчете отражают движение сельскохозяйственной продукции за отчетный год. По каждому виду либо по группам продукции (зерновые, сахарная свекла, подсолнечник, картофель, овощи и т.д.) показывают наличие на начало года (ц), валовой сбор за вычетом неиспользуемых отходов, покупку и поступление со стороны и расход продукции по основным каналам ее использования: продажа продукции (включая возврат натуральных ссуд), расход на корм скоту и птице, расход на семена, выдано и продано в порядке оплаты труда, передано в переработку, недостачи, хищения и порча, отнесенные на виновных лиц, потери при хранении, принятые за счет хозяйства (включая естественную убыль), передано другим предприятиям и организациям при разделе хозяйства, прочий расход на хозяйственные нужды, и выводят остаток (наличие) на конец года.

В конце формы дается справка о продаже и выдаче в порядке оплаты труда продукции работникам хозяйства, а также продаже на колхозном рынке (по фактическим ценам реализации): продано работникам хозяйства, выдано натурой в порядке оплаты труда, продано на колхозном рынке, израсходовано на общественное питание. Данные в расшифровке даются в целом по всем видам продукции и по отдельным видам и группам продукции.

5.8. Форма №17-АПК "Движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования"

В данной форме приводится перечень основных сельскохозяйственных машин предприятия и движение их за отчетный год: наличие на начало года, поступило (в том числе новые), выбыло (в том числе списано), наличие на конец года. В форме приводятся тракторы всех марок (без тракторов, на которых смонтированы машины), тракторные прицепы, сеялки, картофелесажалки, сенокосилки тракторные, комбайны всего, комбайны по видам, дождевальные и поливные машины и установки, жатки рядовые и валковые, доильные установки и агрегаты, раздатчики кормов и т. д. По каждому виду машин указывается сумма приобретения по лизингу.

Форма составляется на основе инвентарных описей или инвентарных списков основных средств и карточек учета движения основных средств.

Как видим, бухгалтеру сельскохозяйственного предприятия приходится составлять значительно больше форм отчетности, чем в других отраслях. Возможно, по некоторым формам име-

ются определенные излишества и, как было отмечено выше, приводятся частные показатели. Но то, что в каждой отрасли (промышленность, строительство, транспорт и др.) также должны составляться по основным участкам деятельности специализированные формы отчетности, характеризующие специфику работы соответствующей отрасли, не подлежит никакому сомнению.

6. Ликвидационный баланс

Ликвидационный баланс организации составляется при прекращении функционирования организации как субъекта гражданских правоотношений, что может иметь место при ликвидации юридического лица по решению его учредителей (участников), суда, ликвидации по причине несостоятельности (банкротства) и др.

Ликвидационный баланс, естественно, отличается от обычного текущего баланса.

- Ликвидационный баланс формируется исключительно на основе данных инвентаризации. В Федеральном законе "О бухгалтерском учете" по этому поводу содержится четкое указание, что в случае ликвидации юридического лица обязательно проведение инвентаризации.
- Ликвидационный баланс не должен содержать остатков по счетам, суммы с которых могут или должны перечисляться на другие счета (бюджетно-распределительные, регулирующие счета): 96, 97, 02, 05, 16, 42, 59, 63.
- Статьи актива ликвидационного баланса подлежат оценке по реальной, рыночной (ликвидационной) стоимости, что дает возможность оценить наиболее реальный финансовый результат при прекращении деятельности организации.
- В ликвидационном балансе применяется группировка статей баланса актива и пассива, соответствующая фактической степени ликвидности имущества в соответствии с действующим порядком удовлетворения претензий к предприятию.

Обязанность составления ликвидационного баланса четко установлена в ст. 63 ГК РФ и возлагается на ликвидационную комиссию, а при наличии решения суда о признании организации банкротом – на конкурсного управляющего.

В случае принятия судом решения о признании организации банкротом в отношении несостоятельного юридического лица открывается конкурсное производство – процедура, направленная на соразмерное удовлетворение требований кредиторов в процессе ликвидации.

С момента открытия конкурсного производства все полномочия по управлению делами организации переходят к конкурсному управляющему. Конкурсный управляющий публикует сообщение о признании организации банкротом, в котором извещается о сроке, установленном на предъявление требований кредиторов (он не может быть меньше двух месяцев со дня опубликования сообщения). Конкурсный управляющий в своей деятельности подотчетен собранию кредиторов или избранному им комитету кредиторов.

На основании инвентаризации обязательств составляется реестр требований кредиторов, в котором указываются сведения о каждом кредиторе, размере его требований по денежным обязательствам и (или) обязательным платежам, об очередности удовлетворения каждого требования. Реестр должен быть закрыт по истечении срока, указанного в объявлении о банкротстве. Требования кредиторов удовлетворяются в очередности в соответствии со ст. 106 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве)". Вне очереди покрываются судебные издержки, расходы, связанные с выплатой вознаграждения конкурсному управляющему, текущие коммунальные и эксплуатационные платежи. Кроме того, удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам организации, которые возникли в ходе процедуры банкротства.

Для определения возможностей удовлетворения претензий кредиторов и предварительного составления ликвидационного баланса делается оценка имеющихся активов должника. При этом имущество оценивается по реальной рыночной стоимости. На базе указанных данных составляется промежуточный ликвидационный баланс.

Промежуточный баланс составляется в соответствии с п. 2 ст. 63 ГКРФ на дату открытия конкурсного производства в целях отражения имущественного положения ликвидируемого юридического лица до начала реализации его активов и производства каких-либо расходов ликвидационной комиссией. При этом промежуточный баланс должен отражать результаты рассмотре-

ния требований кредиторов, следовательно, составление его возможно не ранее закрытия реестра требований кредиторов, т. е. не ранее истечения срока, установленного конкурсным управляющим для представления претензий. В течение этого периода проводятся инвентаризация и оценка имущества должника, имевшегося на момент банкротства.

В промежуточном ликвидационном балансе отражены все активы предприятия, составляющие его конкурсную массу, а также результаты рассмотрения требований кредиторов. При этом конкурсная масса – это не только имущество, имеющееся на момент открытия конкурсного производства, но и выявленное в процессе его проведения.

В ходе инвентаризации проводится анализ сделок по отчуждению активов и начинается работа по оспариванию сделок, противоречащих закону. Как правило, ликвидационная комиссия участвует в судебных делах, связанных с возвратом активов из незаконного владения, взыскания процентов и штрафов по непогашенной своевременно кредиторской задолженности. Положительный исход этих судебных процессов может существенно увеличить конкурсную массу и изменить перспективы требований кредиторов. Все это должно найти свое отражение в промежуточном ликвидационном балансе. Последствия по каждому конкретному иску должны быть раскрыты в пояснительной записке.

Промежуточный ликвидационный баланс, хотя и должен составляться по состоянию на дату открытия конкурсного производства, но практически это происходит на три-четыре месяца позже, так как возникает необходимость учесть события, произошедшие после отчетной даты, как это позволяет в настоящее время Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты"(ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25.11.98 № 56н.

После завершения расчетов с кредиторами конкурсный управляющий составляет ликвидационный баланс, который содержит данные об итогах конкурсного производства и соответствующих расчетах, в том числе об удовлетворении и оставшихся без удовлетворения требований кредиторов. Этот баланс принято называть окончательным ликвидационным балансом. Неудовлетворенные требования кредиторов в нем отражаются на тех же счетах, на которых они были в промежуточном ликвидационном балансе. Итог актива окончательного ликвидационного баланса равен нулю, что свидетельствует об отсутствии каких-либо средств у организации-банкрота. В пассиве отражены требования кредиторов, которые подлежат погашению, но не погашены из-за невозможности их удовлетворения, и убытки, полученные как за период до открытия конкурсного производства, так и за время, потребовавшееся на ликвидацию.

Таким образом, окончательный ликвидационный баланс раскрывает информацию о том, какие субъекты и в каком объеме "приняли участие" в покрытии убытков несостоятельной организации. Впрочем, возможен и другой результат, когда в ликвидационном балансе все требования кредиторов погашены и остался свободный положительный остаток. В этом случае он распределяется между учредителями (участниками) пропорционально вкладу каждого в уставный капитал организации. Разумеется, ликвидационный баланс часто содержит неперекрытые суммы по пассиву, и если внеочередная задолженность и задолженность кредиторам 1-й, 2, а иногда 3-й очереди с большим трудом погашается, то задолженность кредиторам 4-й и 5-й очереди (прочие кредиторы) при составлении ликвидационного баланса чаще всего не погашается.

ГЛАВА IV

Сводная отчетность

1. Понятие и сроки представления сводной бухгалтерской отчетности

Сводная бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более юридически самостоятельных организаций, действующих совместно в экономическом и финансовом отношении и взаимозависимых друг от друга. Данная отчетность дает заинтересованным пользователям представление о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организаций, объединенных сводной отчетностью, и их изменениях.

Сводная бухгалтерская отчетность технически представляет собой сведение в один отчет бухгалтерских отчетов подведомственных организаций, входящих в систему, руководимую определенным органом. Это может быть сводная отчетность по организациям, входящим в какое-то ведомство (министерство, объединение, трест и т. п.), сводная отчетность организаций, экономически зависимых от головной (материнской) организации, и т. п. При этом, естественно, сохраняется и собственный отчет соответствующей головной организации.

Так, в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

Правила и порядок составления сводной бухгалтерской отчетности по группе взаимосвязанных организаций регулируется следующими документами:

Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приложение к приказу от 30.12.96 № 112) (в редакции от 12.05.99);

Порядок ведения сводных (консолидированных) учета, отчетности и баланса финансово-промышленной группы утвержден постановлением Правительства России от 09.01.97 № 24.

В Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности установлены следующие требования к составлению сводной бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных предприятий:

требование полноты – "в сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ за исключением случаев, не предусмотренных Методическими рекомендациями" (п. 3.1);

требование единства – "при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ" (п. 3.3.);

требование единой отчетной даты и единого отчетного периода – в сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и бухгалтерская отчетность дочерних обществ, составленные за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату (п. 3.4);

требование единой валюты отчетности – для включения в сводную бухгалтерскую отчетность бухгалтерская отчетность дочернего общества, составленная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации – рубли. Пересчет осуществляется по курсу Центрального банка Российской Федерации. Курсовые разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в установленном порядке (п. 3.5.).

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размеров доли).

Если учредительными документами объединений юридических лиц, созданных на добровольных началах организациями (союзов, ассоциаций), предусмотрено составление сводной бух-

галтерской отчетности, то она представляется по правилам, установленным Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с п. 91 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н и указанными выше нормативными документами.

Сводная бухгалтерская отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляется Министерству финансов Российской Федерации, Министерству экономики Российской Федерации и Государственному комитету Российской Федерации по статистике в следующие сроки:

по унитарным предприятиям – не позднее 25 апреля следующего за отчетным годом;

по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли), – не позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется по формам, разработанным головной организацией, исходя из ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

При этом типовые формы могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности.

Числовые показатели об отдельных активах, пассивах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. С другой стороны, числовые показатели об отдельных видах активов, пассивов и хозяйственных операций не приводятся в сводном бухгалтерском балансе или сводном отчете о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки пользователями финансового положения

группы или финансового результата ее деятельности, а отражаются общей суммой в пояснениях к сводному отчету о прибылях и убытках.

Министерства и иные органы исполнительной власти представляют сводную месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность об исполнении смет расходов организаций, состоящих на бюджете, соответственно Министерству финансов Российской Федерации и финансовым органам в установленные ими сроки.

Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации.

Ответственность лиц, подписавших сводную бухгалтерскую отчетность, определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

2. Необходимость составления сводной отчетности по взаимозависимым организациям

Необходимость составления сводной отчетности по взаимозависимым организациям возникает на определенном этапе их экономического развития, когда крупные экономические субъекты начинают использовать свой капитал для установления контроля над деятельностью других хозяйствующих субъектов с целью подчинить их своим интересам. Это может быть связано с потребностью в расширении рынка сбыта продукции или получения доступа к новым источникам сырьевых ресурсов. Другая причина состоит в стремлении организации получить более выгодные экономические условия: эффективного налогообложения путем дифференцирования налоговых ставок, ограничения юридической ответственности по обязательствам.

Сводная финансовая отчетность дает возможность пользователям принимать обоснованные решения в отношении группы взаимосвязанных организаций. Дело в том, что организация, которая контролирует другие организации, может в ряде случаев совершать такие сделки, которые могут исказить действительное финансовое положение, реальные финансовые результаты и произошедшие за отчетный период изменения в финансовом положении отдельных организаций и даже их совокупности. Например, можно манипулировать доходами, расходами

отдельных организаций посредством продажи друг другу активов или оказания услуг по завышенным или заниженным ценам. Хотя подобные операции на самом деле не изменяют финансовое положение и результаты деятельности всей группы совместно действующих организаций, они могут ввести в заблуждение пользователей, имеющих дело лишь с отдельными организациями, входящими в группу, поскольку финансовая отчетность каждой отдельной организации не позволяет выявить влияние подобных факторов. Только сводная отчетность всей группы взаимосвязанных организаций позволяет устранить влияние таких негативных факторов.

Сводную бухгалтерскую отчетность составляет головная организация, под контролем которой находятся другие организации. При этом под контролем понимают возможность одной организации определять финансовую и хозяйственную политику другой организации с целью получения выгод от ее деятельности. Головная организация, контролирующая другие организации, называется материнской организацией; организация, находящаяся под контролем материнской, — дочерней организацией. В совокупности материнская и все дочерние организации образуют группу взаимосвязанных организаций. Материнская организация отражает финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении группы в сводной финансовой отчетности. Таким образом, необходимость составления сводной бухгалтерской отчетности непосредственно связана с существованием группы взаимосвязанных организаций, в которой одна организация (материнская) контролирует другие (дочерние).

Возможность установления контроля материнской организации определяется прежде всего преобладающей степенью ее участия в уставном капитале и объемом прав на управление. Применительно к акционерным обществам это выражается во владении преобладающей долей голосующих акций общества (как правило, свыше 50 %). В отдельных случаях материнская организация может контролировать компанию, в которой она непосредственно не имеет финансовых вложений. Условием такого контроля являются финансовые вложения, произведенные ее дочерними организациями.

Возможен и другой вариант финансового контроля, когда организация владеет менее 50 % голосующих акций другой организации, но имеет возможность иными способами определять финансовую и хозяйственную политику этой организации. К таким способам контроля относятся:

возможность по соглашению с другими инвесторами управлять более чем половиной голосующих акций дочерней организации;

определяющее влияние на совет директоров или аналогичный исполнительный орган управления дочерней организации (возможность назначать или смещать большинство членов указанного органа управления или же иметь большинство голосов на его заседаниях).

Материнская организация может быть освобождена от обязанности составлять сводную бухгалтерскую отчетность, если она сама является дочерней организацией другой компании и последняя не требует от нее представления такой отчетности, поскольку составляет ее сама (с включением всех дочерних организаций, в том числе и указанной, поскольку она по отношению к ней является дочерней).

Материнская организация освобождает от представления данных для составления сводной отчетности дочернюю организацию, если она полностью владеет 100 % голосующих акций этой дочерней организации (если же она владеет не менее 90 % голосующих акций, то такое решение может приниматься с согласия остальных акционеров, владеющих 10 % акций).

Материнская организация, освобожденная от представления сводной отчетности, должна в своей отчетности раскрыть:

причины, по которым сводная отчетность не представляется;

способы, которыми данные о дочерних организациях включены в ее отчетность;

название и адрес материнской организации, публикующей сводную отчетность.

3. Порядок составления сводной отчетности

Материнская организация, представляющая сводную отчетность, должна включить в нее отчетность всех дочерних организаций, как зарубежных, так и национальных. При этом под сведением отчетности дочерних организаций в сводной отчетности понимается объединение данных отчетности материнской орга-

низации и отчетности ее дочерних организаций. Не включают в сводную отчетность данные о дочерних организациях, если:

контроль над ними носит временный характер (например, если голосующие акции приобретены на достаточно короткий срок с целью перепродажи в ближайшее время);

если существуют строгие ограничения долгосрочного характера, значительно снижающие возможности материнской организации получать выгоды от деятельности дочерней организации (например, законодательные ограничения в изъятии и переводе за рубеж полученной прибыли).

Если в допустимых случаях дочерняя организация исключается из процесса сведения данных в сводной отчетности, то вложения в нее материнская организация учитывает на своем балансе как инвестиции в свою организацию (МСФО №39).

При составлении сводной отчетности показатели индивидуальной отчетности материнской организации и дочерних отчетностей объединяются построчно путем суммирования аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. При этом для формирования отчетной информации о группе как едином целом необходимо:

исключить балансовую стоимость инвестиций материнской организации в каждую дочернюю организацию и соответствующие части капитала дочерней организации, принадлежащие материнской компании;

скорректировать прибыль группы исходя из суммы чистой прибыли сведенных дочерних обществ, причитающейся материнской организации, т. е. за минусом суммы чистой прибыли, приходящейся на долю, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно;

отразить в сводном балансе группы отдельно от обязательств и капитала материнской организации долю чистых активов сведенных дочерних организаций, не принадлежащих прямо или косвенно материнской компании;

исключить любую задолженность по расчетам внутри группы; операции, совершенные внутри группы; нереализованную прибыль и нереализованные убытки от таких операций, за исключением случаев, когда затраты не могут быть возмещены.

Для правильного понимания составления сводной финансовой отчетности в ней приводится раскрытие информации о принятых подходах при ее составлении.

Выше уже отмечалось, что необходимо раскрывать факты освобождения дочерних организаций, являющихся материнскими по отношению к другим организациям, от составления сводной отчетности, а также в случаях несоблюдения требований единой учетной политики. Кроме этого, в сводной финансовой отчетности требуется сообщить следующую информацию:

перечень дочерних организаций, данные которых имеют существенное значение для сводной финансовой отчетности группы с указанием названия, страны регистрации или нахождения, доли участия или процента голосующих акций, принадлежащих материнской организации;

причины, по которым дочерняя организация не включается в сводную отчетность (при наличии таких организаций);

характер взаимоотношений между материнской организацией и дочерними организациями, в которых материнская организация не владеет прямо или косвенно более чем половиной голосующих акций;

название организации, в которой материнской компании принадлежит прямо или косвенно более половины голосующих акций, но которые не являются дочерними из-за отсутствия контроля над ними;

влияние приобретения и отчуждения дочерних организаций на финансовое положение группы на отчетную дату, результаты ее деятельности за отчетный период и соответствующие суммы за предшествующий период.

Что касается включения данных отчетности зависимых обществ в сводную отчетность, то здесь в основе всех расчетов лежат два показателя:

а) показатель, отражающий стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, приведенный в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей "Долгосрочные финансовые вложения";

б) показатель, отражающий долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, который представлен в сводном отчете о прибылях и убытках отдельной статьей "Капитализируемый доход (убыток)" после группы статей по внереализационным доходам и расходам и включен в финансовый результат группы.

При объединении данных по дочерним обществам в сводную бухгалтерскую отчетность применяются и специальные расчетные показатели:

а) деловая репутация дочерних обществ, если при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества балансовая оценка финансовых вложений у головной организации в дочернее общество отличается от начисленной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), то указанная разница отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей;

б) при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества, если головная организация имеет более 50, но менее 100 % голосующих акций акционерного общества или более 50, но менее 100 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, то в сводном бухгалтерском балансе и сводном отчете о прибылях и убытках отражаются отдельно два расчетных показателя – доля меньшинства в уставном капитале и доля меньшинства в финансовых результатах деятельности.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого вновь созданной организацией за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Организации, осуществляющие составление сводной бухгалтерской отчетности, устанавливают объем представляемой им дочерними и зависимыми обществами бухгалтерской отчетности, в том числе дополнительной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетности с учетом требований, выдвигаемых учредителями. Установленный объем отчетности с учетом требований учредителей учитывается дочерними и зависимыми обществами при разработке своей отчетности.

Федеральные министерства и другие федеральные органы, имеющие в своем подчинении унитарные и другие предприятия

(акционерные общества с акциями, принадлежащими государству) также устанавливают требования к содержанию и структуре форм отчетности по подведомственным им организациям.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Проведение инвентаризации осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 19.06.95 г.

В случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность еще не утверждена, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается отчетность.

В случае выявления в текущем году неправильного отражения хозяйственных операций на счетах в прошлом году исправления в бухгалтерском учете и отчетности за прошлый отчетный год (после утверждения в установленном порядке годового отчета) не вносятся.

Бухгалтерская отчетность прилагается к сопроводительному письму, в котором излагается информация о составе представляемой отчетности.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации (либо руководителем специализированной организации, централизованной бухгалтерии, специалистом, ведущим учет).

ГЛАВА V

Специализированная отчетность

Помимо бухгалтерской отчетности (промежуточной и годовой) организации в зависимости от вида деятельности представляют различные формы специализированной отчетности: формы статистической отчетности и отчетные формы об учете налогов, предусмотренные действующим налоговым законодательством.

1. Статистическая отчетность сельскохозяйственных организаций

Сельскохозяйственные организации в соответствии с действующим табелем (перечнем) форм федерального государственного статистического наблюдения представляют формы статистической отчетности по всем основным участкам производственной, хозяйственной и финансовой деятельности.

Рассмотрим эти формы.

Производственная и реализационная деятельность

Форма № 1-сх (баланс-срочная) "Статистические данные о движении зерна и продуктов его переработки" представляется ежеквартально к 7-му числу месяца после отчетного периода органу государственной статистики по месту территориального нахождения организации. Представляют юридические лица, их обособленные подразделения, осуществляющие закупку, хранение, переработку зерна, продуктов переработки зерна. В форму включаются все данные о движении зерна в организации: поступление, хранение, переработка, отгрузка и т. п.

Форма № 5-сх "Сведения о промышленной переработке картофеля, овощной и плодоовощной продукции", годовая, представляется к 10 января следующего года органу государственной статистики по месту территориального нахождения. Представляют юридические лица, их обособленные подразделения, осуществляющие переработку картофеля, овощей и плодоовощной продукции. Содержит все сведения о поступлении продукции в

переработку и результатах переработки картофеля, овощей и плодоовощной продукции.

Приложение к форме № 1-сх (баланс) "Сведения о наличии зерна", представляется по состоянию на 1-е число каждого месяца в первой половине года (с 01.01 по 01.07 включительно) органу государственной статистики по месту территориального нахождения. Представляют организации, которые составляют форму № 1-сх (баланс) к 3-му числу после отчетного периода. Является расшифровкой к форме № 1-сх о наличии зерна на отчетные даты.

Форма № П-1-сх "Сведения о производстве и отгрузке сельскохозяйственной продукции", месячная, представляется органу государственной статистики по месту территориального нахождения организации до 3-го числа после отчетного периода юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств и субъектов малого предпринимательства). В форме содержатся полные данные о производстве и отгрузке сельскохозяйственной продукции в данной организации.

Форма № 21-сх "Сведения о реализации сельскохозяйственной продукции", годовая, представляется к 8 января следующего года органу государственной статистики по месту территориального нахождения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств и субъектов малого предпринимательства). Форма содержит полные данные о продаже сельскохозяйственной продукции по каждому каналу.

Приложение к форме № 21-сх "Сведения о вывозе сельскохозяйственной продукции", годовое, представляется к 8 января следующего года органу государственной статистики по месту территориального нахождения организации, представляют юридические лица, их обособленные подразделения, осуществляющие сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 1со "Отчет о движении сортовых семян", годовая, представляется к 15-му числу после отчетного периода республиканским (в составе Российской Федерации), областным, кра-

евым предприятиям "Сортсемовощ" заготпунктами, базами, семфабриками, районными и межрайонными отделениями. Форма содержит все сведения о движении сортовых семян по сортам и репродукциям.

Форма № 03 "Сведения об отпуске и отгрузках за пределы региона хлебопродуктов и маслосемян потребителям из федерального фонда", месячная, представляется до 10-го числа после отчетного месяца федеральным органам ФПК юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК. Содержит полные данные об отпуске и отгрузке за пределы регионов хлебопродуктов и маслосемян потребителям ФПК.

Приложение к форме № 03 "Сведения об отпуске хлебопродуктов федерального фонда спецпотребителям", месячное, представляется к 12-му числу после отчетного периода, территориальным органам ФПК юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК.

Форма № 07а "Сведения о качестве зерна федерального фонда", квартальная, представляется до 15-го числа после отчетного периода территориальным органам ФПК юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК.

Форма № 1 "Сведения о наличии и движении хлебопродуктов федерального фонда государственного резерва", месячная, представляется к 15-му числу после отчетного периода территориальным органам ФПК юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК.

Форма № Т-5 (срочная) "Сведения о наличии продуктов федерального фонда", месячная, представляется к 3-му числу после отчетного периода юридическими лицами, их обособленны-

ми подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК.

Форма № 6-Т (хлеб) "Сведения о перемещении продуктов федерального фонда", пятнадцатидневная, представляется 3-го и 17-го числа после отчетного периода территориальным органам ФПК юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими деятельность по закупке, хранению, переработке, поставке зерна федерального фонда по договорам с территориальными органами ФПК.

Форма № 2 "Сведения о закупке сельскохозяйственных продуктов и сырья", квартальная (1,2,3), годовая, представляется на 3-й день после отчетного периода, годовая – 20 января, райпотребсоюзам, райпо и другим формированиям потребительской кооперации хозрасчетными предприятиями, объединениями, организациями, потребительскими обществами (кроме райпо).

Растениеводство

Форма №1-фермер "Сведения об итогах сева под урожай" представляется один раз в год не позже 5 дней после окончания сева яровых культур субъектами малого предпринимательства, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, крестьянские фермерские хозяйства, имеющие посевы сельхозкультур, органу государственной статистики по территориальному признаку.

Форма № 2 (фермер) "Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур", годовая по состоянию на 1 декабря (1 ноября), представляется 2 декабря (2 ноября) органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, имеющими среднюю численность работников до 60 человек, крестьянскими (фермерскими) хозяйствами, имеющими посевы, многолетние насаждения.

Форма № 9-сх "Сведения о внесении удобрений и проведении работ по химической мелиорации земель", годовая, представляется к 10 января районному (межрайонному) акционерному обществу "Сельхозхимия" юридическими лицами, их обо-

собленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства). Общество "Сельхозхимия" к 10 января представляет соответствующие сводные данные органу государственной статистики по территориальному признаку.

Форма № 29-сх "Сведения о сборе сельскохозяйственных культур (со всех земель)", составляется 1 раз в год (по состоянию на 1 декабря или 1 ноября), представляется 2 декабря или 2 ноября органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими посевную площадь, сенокосы или только многолетние насаждения (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 10-мех "Сведения о наличии тракторов, сельскохозяйственных машин и энергетических мощностей", годовая, срок представления 20 января органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и обслуживание сельского хозяйства, кроме крестьянских (фермерских) хозяйств.

Форма № 4 (Чернобыль) "Сведения о проведении мероприятий в хозяйствах, расположенных на землях, загрязненных радионуклидами", годовая, срок представления 10 января органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство на землях, которые подверглись радиоактивному заражению (по перечню, установленному органами статистики).

Форма № 22-1 "Сведения о наличии и распределении земель по категориям и формам собственности", годовая, представляется к 1 февраля Комитетом по земельным ресурсам и землеустройству субъектов Российской Федерации комитетами по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов (областного, краевого, республиканского подчинения).

Форма № 22-4 "Сведения о наличии земель у предприятий, организаций и граждан, занимающихся производством сельхозпродукции", годовая, представляется к 1 марта комитетам по земельным ресурсам и землеустройству субъектов Российской Федерации комитетами по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов (областного, краевого, республиканского подчинения).

Форма № 22-6 "Сведения о распределении общих площадей земель сельских населенных пунктов по формам собственности", годовая, представляется к 1 февраля комитетам по земельным ресурсам и землеустройству субъектов Российской Федерации комитетами по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов (областного, краевого, республиканского подчинения).

Приложение № 1 к форме № 22-4 "Состояние мелиорируемых земель (орошение)", годовое, представляется к 15 января комитетам по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов областного, краевого, республиканского подчинения районными (межрайонными) эксплуатационными водохозяйственными организациями.

Приложение № 2 к форме № 22-4 "Состояние мелиорируемых земель (осушение)", годовое, представляется к 15 января комитетам по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов областного, краевого, республиканского подчинения районными (межрайонными) эксплуатационными водохозяйственными организациями.

Форма № 1-сх (срочная) "Сведения о наличии семян яровых культур", представляется 6 раз в год, к 1 марта, 1 сентября, 15 сентября, 1 октября, 15 октября, 1 ноября районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 3-сх (срочная) "Сведения о севе яровых культур", представляется 6 раз в сезон, с начала сева еженедельно по понедельникам районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 7-сх (срочная) "Сведения о ходе уборки урожая, сева озимых и вспашки зяби", представляется 8 раз в сезон (с начала уборки – еженедельно) районным и сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 6-мех (срочная) "Сведения о состоянии сельскохозяйственной техники и поступлении топлива", месячная, представляется 2-го числа после отчетного периода районным и сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 1-зем "Сведения о контроле и охране земель", годовая, представляется к 10 января соответствующими органами госземконтроля субъектов Российской Федерации органами земконтроля районов и городов.

Форма № 4-сх "Сведения об итогах сева под урожай", годовая, представляется не позднее 5 дней после окончания сева яровых культур органу государственной статистики по территориальному расположению юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими посевы сельскохозяйственных культур (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 2-мех "Сведения о наличии мелиоративной техники", срочная, составляется 3 раза в год, представляется 5-го числа после отчетного периода филиалам, представительствам, дочерним предприятиям, подведомственным госпредприятиям (учреждениям) по мелиорации и водному хозяйству юридическими лицами всех форм собственности, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими посевы сельхозкультур (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 29-сх (мелиорация) "Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур с орошаемых (осушенных) земель", составляется 1 раз в год по состоянию на 1 декабря (1 ноября), представляется 2 декабря (2 ноября) статистическому органу по территориальному месторасположению юридическими лицами, их представительствами, филиалами всех форм собственности, осуществляющими сельскохозяйственное производство и имеющими мелиорированные земли (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств).

Форма № 3-зем "Сведения о сделках с землей", годовая, представляется до 1 февраля комитетам по земельным ресурсам и землеустройству субъектов Российской Федерации комитетами по земельным ресурсам и землеустройству районов, городов областного, краевого, республиканского подчинения.

Форма № 1-сх (реализация) "Сведения о производстве и реализации семян элиты и первой репродукции зерновых, масличных культур и трав", представляется 2 раза в год к 2 ноября и 15 июня органу областного (республиканского) управления сельского хозяйства (департамента) научно-исследовательскими учреждениями и их семеноводческими хозяйствами, учебно-опытными хозяйствами вузов и техникумов, имеющими заказ на производство и реализацию семян элиты и первой репродукции.

Животноводство

Форма № 3 (фермер) "Сведения о производстве продукции животноводства и численности скота", годовая, представляется к 6 января органу государственной статистики по территориальному месторасположению субъектами малого предпринимательства, основным видом деятельности которых является сельскохозяйственное производство, крестьянские (фермерские) хозяйства, имеющие поголовье скота (птицы).

Форма № 24 "Сведения о состоянии животноводства", годовая, представляется к 10 января органу государственной статистики по территориальному месторасположению юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 14 "Сведения об оценке местной администрацией численности скота и птицы в хозяйствах населения", квартальная, представляется 3 апреля, 3 июня и 3 октября районным сельскохозяйственным органам, местным администрациям, на территории которых находятся сельские населенные пункты.

Форма №10-сх "Сведения о ходе сенокошения и заготовки кормов", представляется 6 раз в сезон 1 июля, 16 июля, 1 августа, 16 августа, 1 сентября, 16 сентября юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и заготовку кормов (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства) районным сельскохозяйственным органам.

Форма № 10-сх (срочная) "Сведения о заготовке кормов", представляют 1 раз в год 6 декабря органу государственной ста-

тистики по территориальному месторасположению юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими сельскохозяйственное производство и заготовку кормов (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 26-сх "Сведения о состоянии пушного звероводства", годовая, представляется 5 января районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, осуществляющими деятельность по разведению пушных зверей (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 25-сх "Сведения о состоянии оленеводства", годовая, представляется к 5 января районным сельскохозяйственным органам юридическими лицами, их обособленными подразделениями, занимающимися оленеводством (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств, субъектов малого предпринимательства).

Форма № 14-ио "Сведения о случке и искусственном осеменении", полугодовая, представляют 5 января и 6 июля органу, осуществляющему государственное регулирование в соответствующей отрасли экономики юридические лица, их обособленные подразделения независимо от форм собственности, осуществляющие сельскохозяйственное производство (кроме крестьянских (фермерских) хозяйств).

Форма № 10-к-сх "Сведения о качестве заготавливаемых кормов в сельскохозяйственных предприятиях", месячная (июнь, ноябрь), представляют к 30-му числу соответствующих месяцев государственным центрам и станциям агрохимической службы хозяйственные, межхозяйственные районные агрохимические лаборатории, районные органы управления сельским хозяйством.

Форма № 11-заг (агропром) "Сведения о закупках шерсти по прямым связям", годовая, представляется к 25 января АО "Овцепром" юридическими лицами, их обособленными подразделениями независимо от формы собственности, осуществляющими первичную обработку шерсти.

Форма № 11-заг (потребсоюз) "Сведения о закупках предприятиями животноводства вторичного и прочего сырья", квартальная, представляется 17-го числа после отчетного периода, а годовая – к 7 февраля райпотребсоюзам, райпо и другим предприятиям потребительской кооперации, в состав которой они

входят (хозрасчетные предприятия, объединения, организации, потребительские общества (кроме райпо).

Строительство

Форма № 1-ижс (срочная) "Сведения о построенных населением индивидуальных жилых домах", месячная, представляется 3-го числа после отчетного периода органу государственной статистики по месту территориального расположения органами исполнительной власти городов, поселков, районов, БТИ.

Форма № 1-ижс (срочная) "Сведения о построенных населением индивидуальных жилых домах", годовая, представляется не позднее 25 января после отчетного периода органу государственной статистики по территориальному месторасположению органами исполнительной власти городов, поселков, районов, БТИ.

Заработная плата

Форма № 1-т "Сведения о численности и заработной плате работников по видам деятельности", годовая, представляется к 20 января после отчетного года органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями (по перечню, устанавливаемому органами государственной статистики).

Форма № 7 -пр "Сведения о приостановке (забастовке) и возобновлении работы трудовых коллективов", месячная, представляется на второй день после отчетного периода органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями.

Форма № 3-ф "Сведения о просроченной задолженности по заработной плате", месячная, представляется на второй день после отчетной даты органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями (по перечню, установленному органами государственной статистики).

Форма № 7-травм "Сведения о травматизме на производстве, профессиональных заболеваниях и материальных затратах, связанных с ними", годовая, представляется к 25 января органу государственной статистики по территориальному месту расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями (по перечню, установленному органами госстатистики).

Форма № 1-БЗ "Сведения об использовании средств из бюджетных и внебюджетных источников на выполнение федераль-

ных целевых программ", квартальная, представляется 20-го числа после окончания квартала, и за год – 16 февраля органам государственной статистики государственным заказчиком, исполнителями федеральных целевых программ (подрядчиками).

Форма № 12-ф "Сведения об использовании денежных средств", годовая, представляют 5 февраля после отчетного года органу государственной статистики по территориальному месту расположения юридические лица, их обособленные подразделения (кроме субъектов малого предпринимательства).

Форма № 5-з "Сведения о затратах на производство и реализацию продукции", квартальная, представляют 30-го числа после отчетного периода, а за год – 1 апреля органу государственной статистики по территориальному месту расположения юридические лица, их обособленные подразделения (кроме субъектов малого предпринимательства).

Форма ОБ-2 "Сведения о кредиторской и дебиторской задолженности организаций, финансируемых за счет бюджетов всех уровней", месячная, представляется не позднее 25-го числа после отчетного периода, а за год – 7 февраля органу государственной статистики по территориальному месту расположения юридическими лицами, являющимися некоммерческими организациями, финансируемыми за счет бюджетов всех уровней (по перечню, установленному органами государственной статистики).

Форма № 1-ФП (срочная) "Сведения о состоянии расчетов за отгруженную продукцию, выполненные работы (услуги)". Месячная, годовая. Месячная представляется не позднее 23-го числа после отчетного периода, годовая – не позднее 30-го числа после окончания года органу государственной статистки по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями, являющимися основными налогоплательщиками (по перечню, установленному Госкомстатом).

Форма № 1-ИВ "Сведения о движении средств в иностранной валюте", квартальная, представляется 8-го числа после отчетного периода органу государственной статистики по территориальному месту расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями (включая организации с долевым участием иностранного капитала), имеющими на своих счетах в банках иностранную валюту.

Форма № 11 "Сведения о наличии и движении основных фондов (средств)", годовая, представляется к 1 апреля органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами, их обособленными подразделениями (кроме субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций).

Форма № П-1 "Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг", месячная, представляется не позднее 4-го числа после отчетного периода органу государственной статистики по месту территориального расположения юридическими лицами (кроме субъектов малого предпринимательства), их обособленными подразделениями.

Форма № П-2 "Сведения об инвестициях", квартальная, представляют не позднее 25-го числа следующего месяца за квартал все юридические лица кроме субъектов малого предпринимательства, органу государственной статистики по месту территориального расположения юридического лица.

Форма № П-2 (краткая) "Сведения об инвестициях в отчетном периоде", месячная, представляется не позднее 3-го числа следующего за отчетным месяца всеми юридическими лицами органу государственной статистики по месту территориального расположения юридического лица.

Форма № П-3 "Сведения о финансовом состоянии", месячная, представляется не позднее 20-го числа следующего за отчетным месяца всеми юридическими лицами органу государственной статистики по месту территориального расположения юридического лица.

Форма № П-4 "Сведения о численности, заработной плате и других заработках работников", месячная, представляется не позднее 15-го числа следующего за отчетным месяца всеми юридическими лицами органу государственной статистики по месту территориального расположения юридического лица.

2. Налоговые формы

Организации, уплачивающие налоги, представляют в налоговые органы формы расчетов уплаты налогов, которые не относятся к формам отчетности, но подтверждают начисление и уплату соответствующих налогов и с этой точки зрения также

являются своего рода отчетами и включаются в соответствующие формы текущей бухгалтерской и годовой отчетности. Рассмотрим содержание основных налоговых форм.

1. Расчет сумм налога на операции по покупке иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте (приложение № 1 к Инструкции Госналогслужбы РФ от 07.08.97 № 45).

Форма квартальная. В ней указываются суммы приобретенных за квартал иностранных денежных знаков и платежных документов в иностранной валюте и суммы налога по действующей ставке, подлежащего уплате всего, в том числе в федеральный бюджет, а также фактические взносы всего, в том числе в федеральный бюджет.

2. Справка о порядке определения данных, отраженных по строке 1 "Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли (приложение № 4 к Инструкции МНС от 10.06.2000 № 62")

В справке рассчитываются суммы корректировки налогооблагаемой прибыли от изменений выручки, от реализации отгруженной продукции, от изменения себестоимости отгруженной продукции, от изменения величины прибыли (убытка) по предприятиям, определяющим выручку по моменту оплаты, затем выводится сумма прибыли, подлежащая увеличению для целей налогообложения.

3. Справка об авансовых взносах в бюджет исходя из предполагаемой прибыли на _____ квартал 20___ г. (приложение № 7 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

На основе плановых показателей в справке делается авансовый расчет суммы прибыли и налога в бюджет (в том числе в федеральный), бюджеты субъектов Федерации и местные на предстоящий квартал планируемого года. На основе этого расчета в течение квартала делают авансовые платежи налога равными долями не позднее 15-го числа каждого месяца.

4. Расчет дополнительных платежей в бюджет (возврат из бюджета), исчисленных исходя из сумм доплат (уменьшения) налога на прибыль и авансовых взносов налога, скорректированных на учетную ставку Центрального банка Российской Федерации за пользование банковским кредитом за _____ 20 _____. г. (приложение № 8 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В справке указывается сумма корректировки платежей в бюджет налога на прибыль, исчисленная исходя из изменений учетной ставки, установленной Центральным банком Российской Федерации за пользование банковским кредитом в истекшем квартале.

5. Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли за_____ 20____г. (приложение № 9 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В расчете с учетом предыдущих сумм корректировок и авансовых платежей делается основной расчет платежей налога на прибыль по данным истекшего года. Указывается валовая прибыль, исключаемые из нее суммы, льготы по налогообложению, определяется налогооблагаемая прибыль исходя из действующих ставок суммы платежей в бюджет (федеральный, субъектов Федерации, местный), начисленные ранее суммы платежей и определяются суммы налога к уплате в бюджет дополнительно либо к возмещению из бюджета.

6. Расчет (налоговая декларация) по налогу на доходы (проценты), полученные по государственным ценным бумагам РФ и субъектов РФ и ценным бумагам органов местного самоуправления, начисленному и уплачиваемому их владельцами (приложение № 11 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В расчете указываются доходы по ценным бумагам, не подлежащим налогообложению (эмитированным до 21.01.97 г.) и подлежащим налогообложению (эмитированные после 21.09.97 г.); выводится налогооблагаемый доход и по установленной ставке производится налогообложение.

7. Расчет (налоговая декларация) по налогу на доходы (в виде дивидендов, доходов от долевого участия в других предприятиях, созданных на территории РФ, процентов по государственным ценным бумагам РФ и субъектов РФ и ценным бумагам местного самоуправления), удерживаемому налоговым агентом (источником выплаты доходов).

В расчете приводятся данные по соответствующим налогам налогового агента, налогового органа, определяется разница к доплате либо к уменьшению.

8. Расчет (налоговая декларация) налога на доходы (приложение № 12 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

Расчет составляется видеосалонами и аналогичными организациями, в нем указываются суммы выручки, расходы, исключаемые из выручки, облагаемый доход, ставка налога, определяются суммы платежей в бюджет (либо возврата из бюджета).

9. Декларация по налогу на добавленную стоимость за _____ 20___ г. (приложение № 1 к Инструкции МНС от 27.11.2000 № 55-3-03/407).

В декларации приводятся данные о суммах НДС, уплаченных поставщикам и полученных от покупателей, определяются суммы, подлежащие зачету и уплате в бюджет за отчетный период. Отдельно указывается стоимость товаров, работ и услуг, не облагаемых НДС. Декларация включает разделы со ставкой обложения налогом 0, 16,67 и 9,09 %, суммы вычетов и платежей.

10. Расчет единого налога с совокупного дохода (валовой выручки) организации-субъекта малого предпринимательства за_____ 20____ г. (ф. № 7, утверждена ГНС РФ 24.01.96 № ВГ-03-02/5).

В расчете определяются суммы единого налога для субъектов малого предпринимательства, перешедших на указанную форму налогообложения (с совокупного дохода или валовой выручки). По установленным суммам налога указывается его распределение в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Федерации и в местные бюджеты.

11. Расчет дополнительных платежей в бюджет (возврата из бюджета), исчисленных исходя из сумм доплат (уменьшения) налога на прибыль и авансовых взносов налога, скорректированных на учетную ставку ЦБ России за пользование банковским кредитом за ____ 20____ г. (приложение № 8 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В расчете определяются суммы корректировки налога на прибыль исходя из учетной ставки ЦБ РФ за пользование банковским кредитом по состоянию на 15-е число второго месяца истекшего квартала, деленной на четыре. Сумма средств, подлежащая дополнительному взносу в бюджет, распределяется между отдельными бюджетами пропорционально фактически распределенным суммам.

12. Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли за ___ 20____ г. (приложение № 9 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В справке определяется сумма налогооблагаемой прибыли с учетом всех корректировок установленных льгот. Согласно установленным ставкам определяются суммы платежей налога в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Федерации, бюджеты районов, городов, поселков, сельских населенных пунктов.

13. Расчет (налоговая декларация) по налогу, проценты, полученные по государственным ценным бумагам РФ и субъектов РФ и ценным бумагам органов местного самоуправления, исчисленному и уплаченному их владельцами за_____ 20_____ г. (приложение № 11 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В расчете определяются суммы налогообложения по ценным бумагам, доход от которых подлежит исключению из валовой прибыли, определяется налогооблагаемый доход, образующийся у продавца (владельца) ценных бумаг по их видам, выводится общая сумма налогооблагаемого дохода и определяются суммы, причитающиеся к уплате в бюджет (либо к его уменьшению).

14. Расчет (налоговая декларация) по налогу на доходы (в виде дивидендов) от долевого участия в других предприятиях, созданных на территории РФ, процентов по государственным ценным бумагам РФ и субъектов Федерации и ценным бумагам органов местного самоуправления, удерживаемому налоговым агентом (источником выплаты налогов (приложение № 10 к Инструкции МНС от 15.06.2000 № 62).

В расчете указывается сумма налога, начисленная у источника налогообложения, определяется фактическая сумма, причитающаяся к уплате, выводится разница к дополнительной уплате либо к уменьшению.

15. Декларация по акцизам на подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье за _____ (месяц) _____ (года), приложение № 1 к приказу МНС РФ от 19.12.2000 № 2500.

В декларации приводится перечень подакцизных товаров, реализованных (переданных) за отчетный период, и выводится по каждому из них сумма платежа по акцизам и общая сумма акцизов. К декларации дается несколько вспомогательных расчетов по основным группам акцизных платежей.

16. Декларация по налогу с владельцев транспортных средств за _____ г. (приложение № 3 к Инструкции МНС РФ от 04.04.00 № 59).

В декларации приводятся сведения о видах и марках имеющихся у организации транспортных средств, мощность двигателей транспортных средств, количество транспортных единиц каждого вида, их суммарная мощность и в соответствии с действующими ставками определяется сумма налога по видам транспортных средств и общая примерная сумма налога. Указывается дата, не позднее которой налог должен быть уплачен.

17. Декларация по налогу на отдельные виды транспортных средств за _____ г. (приложение к приказу МНС РФ от 10.11.99 № АН-3-07/350).

В декларации приводятся сведения о марках используемых в хозяйстве транспортных средств, объем двигателя, год выпуска, ставка налога, коэффициент по техническим средствам, произведенным за пять и более лет со дня уплаты налога, ставка налога, ставка налога с учетом коэффициентов, сумма налога, дата (срок) уплаты налога (налог уплачивается по легковым автомобилям).

18. Перечень организаций-кредиторов по состоянию на _____ 20_____ г., (приложение № 2 к Порядку бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджеты, утвержденному ГНС РФ 28.02.94 № ПИ-4-13-33/н).

В форме приводится перечень организаций-кредиторов, юридический адрес и номера расчетных счетов организаций-кредиторов, сумма кредиторской задолженности, в том числе просроченная, наименование, местонахождение, номер корреспондентского счета организации-кредитора.

19. Перечень организаций-дебиторов по состоянию на _____20____г., (приложение № 2 к Порядку бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджеты, утвержденному ГНС РФ 28.02.94 № ПИ-4-13-33/н).

В форме приводится перечень организаций-дебиторов, номера расчетных счетов, юридические адреса организаций-плательщиков, суммы дебиторской задолженности всего, в том числе просроченной, наименование, местонахождение, номер корреспондентского счета банка организации-дебитора.

20. Налоговая декларация для организаций, выступающих в качестве работодателя (кроме организаций, занятых производством сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования и крестьянских (фермерских) хозяйств) по единому специальному налогу (взносу) за _____ 20____г. (приложение № 1 к Методическим рекомендациям МНС РФ от 29.12.2000 № 3).

Декларация составляется организациями для уплаты единого социального налога. В ней указывается дата представления и получения налоговым органом декларации, адрес и все необходимые справочные данные организации, указывается объект налогообложения, суммы, не подлежащие обложению в ФСС РФ, суммы налоговых льгот, выводится налоговая база для платежей в пенсионный фонд, фонд социального страхования, медицинского страхования и по действующим ставкам в соответствии с приведенной в декларации шкалой платежей устанавливаются суммы платежей в каждый фонд, указываются уже перечисленные авансовые суммы и выводятся суммы к доплате, зачету или возврату по каждому фонду за налоговый период.

21. Налоговая декларация для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования и крестьянских (фермерских) хозяйств по единому социальному налогу (взносу) за 20____г. (приложение № 3 к Методическим рекомендациям МНС РФ от 29.12.2000 № 3-07-465).

В налоговой декларации указываются плательщик, объект налогообложения, суммы, не подлежащие налогообложению во все фонды, суммы, не подлежащие налогообложению в ФСС РФ, суммы налоговых льгот, выводится налоговая база в каждый фонд за налоговый период и годовая сумма налоговой базы, указываются суммы перечисленных авансовых платежей и выводятся по каждому фонду суммы доплаты, подлежащие зачету или возврату по итогам налогового периода.

22. Налоговая декларация для индивидуальных предпринимателей и физических лиц, выступающих в качестве работодателей по единому социальному налогу (взносу) за 20_____г. (приложение № 5 к Методическим рекомендациям МНС РФ от 22.12.2000 № 3-07-465).

В декларации приводятся вначале справочные данные, удостоверяющие личность налогоплательщика (номера паспорта,

свидетельства о рождении, загранпаспорта и т. д.), затем указывается объект налогообложения, суммы, не подлежащие налогообложению, суммы налоговых льгот, налоговая база по каждому фонду, ставки платежей, суммы, подлежащие уплате в каждый фонд, авансовые перечисления, суммы доплаты, зачета или возврата.

Отдельно составляется налоговая декларация по единому социальному налогу для адвокатов.

23. Декларация по акцизам на подакцизные товары и подакцизное минимальное сырье за _____ г. Приложение к приказу МНС РФ от 20.11.2000 № БГ-3-03-39

В декларации приводятся данные по расчету налоговой базы и сумм акцизов по товарам, облагаемых акцизами. Отдельно дается расчет акциза за природный газ.

24. Налоговая декларация по плате за пользование водными объектами за _____ г. Приложение № 2 к Инструкции ГНС от 12.08.98 № 46

В декларации проводятся данные по расчету платежей за пользование водными объектами за отчетный период.

25. Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли. Приложение № 9 к Инструкции МНС РФ от 15.06.2000 № 62

В декларации приводится итоговый расчет по налогу от фактической прибыли за отчетный период.

26. Расчет по авансовым платежам по единому социальному налогу. Приложение № 1 к приказу МНС России от 29.12.2000 № БГ-3-07-1469 с изменениями и дополнениями по приказу МНС РФ от 01.03.2001 № БГ-3-07-80

В расчете приводятся данные по определению сумм авансовых отчислений в ПРФ, ФСС РФ, ФФ ОМС, ТФ ОМС.

27. Расчет по средствам обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Расходы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваниях с начала года

В расчете приводятся плановые и фактические данные о средствах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и использовании их за отчетный год.

Оглавление

Часть 2.
БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава I. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .. 3

1. Основные отличия управленческого учета от финансового 3
2. Цели, предпосылки и задачи управленческого учета 5
3. Система построения управленческого учета на уровне синтетических счетов 7
4. Система построения управленческого учета на уровне аналитических счетов 9
5. Системы "стандарт-кост" и "директ-костинг" в управленческом учете 10
6. Организация учета по центрам ответственности и местам формирования затрат 13
7. Нормативный метод учета в системе управленческого учета 15

Глава II. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО 19

1. Классификация производств 19
2. Классификация затрат 22
3. Общая схема учета затрат 27
4. Общая схема учета выпуска продукции 30
5. Сводный учет затрат на производство в журнале-ордере № 10-АПК 32

Глава III. УЧЕТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ 35

1. Основные принципы и задачи учета вспомогательных производств 35
2. Учет ремонта основных средств 38

3. Учет затрат по автотранспорту 48
4. Учет затрат по гужевому транспорту 53
5. Учет затрат по электро-, тепло-, водоснабжению и прочим вспомогательным производствам 56
6. Учет затрат по машинно-тракторному парку 61
7. Учет вспомогательных производств и затрат по машинно-тракторному парку при компьютерной форме учета 68

Глава IV. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОРГАНИЗАЦИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЕ. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ 71

1. Экономическое содержание расходов на организацию производства и управление. Задачи учета 71
2. Учет общепроизводственных расходов 72
3. Учет общехозяйственных расходов 77
4. Учет расходов будущих периодов 82
5. Учет общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов при компьютерной форме учета 85

Глава V. УЧЕТ ЗАТРАТ, ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА И ИСЧИСЛЕНИЕ ЕЕ СЕБЕСТОИМОСТИ 87

1. Методологические основы и задачи бухгалтерского учета в растениеводстве 87
2. Объекты и статьи учета затрат в растениеводстве 90
3. Учет затрат в незавершенном производстве, распределяемых расходов и прочих затрат в растениеводстве 100
4. Организация первичного, аналитического и синтетического учета в растениеводстве 108
5. Особенности учета затрат в отдельных отраслях растениеводства 117
6. Исчисление себестоимости продукции растениеводства 121
7. Учет затрат и выхода продукции растениеводства при компьютерной форме учета 132

Глава VI. УЧЕТ ЗАТРАТ, ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА И ИСЧИСЛЕНИЕ ЕЕ СЕБЕСТОИМОСТИ 134

1. Методологические основы и задачи бухгалтерского учета в животноводстве 134
2. Объекты и статьи учета затрат в животноводстве 136
3. Организация первичного, аналитического и синтетического учета в животноводстве 143
4. Особенности учета затрат на специализированных животноводческих предприятиях с промышленной технологией производства 150
5. Особенности учета в прочих отраслях животноводства 155
6. Исчисление себестоимости продукции животноводства 160
7. Учет затрат и выхода продукции животноводства при компьютерной форме учета 174

Глава VII. УЧЕТ ЗАТРАТ, ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРОИЗВОДСТВ И ИСЧИСЛЕНИЕ ЕЕ СЕБЕСТОИМОСТИ 175

1. Общие принципы учета затрат промышленных производств 175
2. Организация синтетического и аналитического учета затрат и выхода продукции промышленных производств 178
3. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости в отдельных видах промышленных производств 185
4. Учет брака в производстве 192
5. Учет затрат в промышленных производствах при компьютерной форме учета 195

Глава VIII. УЧЕТ ЗАТРАТ В ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВАХ И ХОЗЯЙСТВАХ 196

1. Объекты и задачи учета 196
2. Учет расходов и доходов жилищно-коммунального хозяйства 198

3. Учет в производствах бытового обслуживания населения ... 203
4. Учет на предприятиях общественного питания .. 205
5. Учет затрат в детских дошкольных учреждениях . 210
6. Учет в других обслуживающих производствах и хозяйствах ... 213
7. Учет затрат в организациях социально-культурного и бытового обслуживания, созданных на совместной основе ... 215
8. Учет некоммерческой деятельности ... 217
9. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах при компьютерной форме учета 217

Глава IX. ЗАКРЫТИЕ ОПЕРАЦИОННЫХ И РЕЗУЛЬТАТНЫХ СЧЕТОВ ... 218

1. Значение, общие принципы и последовательность закрытия счетов ... 218
2. Закрытие счета 23 "Вспомогательные производства" (кроме субсчета 23-3) ... 222
3. Закрытие субсчета 23-3 "Машинно-тракторный парк" ... 228
4. Закрытие счетов общепроизводственных, общехозяйственных расходов. Списание по назначению расходов будущих периодов ... 230
5. Закрытие субсчета 20-1 "Растениеводство" ... 235
6. Закрытие субсчета 20-2 "Животноводство" ... 238
7. Закрытие субсчета 20-3 "Промышленное производство" ... 241
8. Закрытие счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" ... 245
9. Закрытие счетов сферы капитальных вложений 246
10. Закрытие счетов 90 "Продажи" и 91 "Прочие доходы и расходы" ... 248
11. Закрытие счета 99 "Прибыли и убытки" ... 250
12. Отражение операций по закрытию счетов в бухгалтерских регистрах журнально-ордерной формы учета ... 250
13. Закрытие счетов при компьютерной форме учета 255

Глава X. ВЗАИМОСВЯЗЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И ФИНАНСОВОГО УЧЕТА ... 257

Часть 3.

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

Глава I. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ .. 259

1. Значение и виды отчетности ... 259
2. Нормативная база бухгалтерской отчетности ... 260
3. Требования к бухгалтерской отчетности ... 266
4. Общие методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций ... 268
5. Порядок представления отчетности ... 271

Глава II. ПЕРИОДИЧЕСКАЯ (ПРОМЕЖУТОЧНАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ 275

1. Место периодической (промежуточной) отчетности в общей системе финансовой отчетности ... 275
2. Составление периодической (промежуточной) бухгалтерской отчетности ... 276

Глава III. ГОДОВАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ... 289

1. Общие положения составления годовой отчетности 289
2. Подготовительная работа к составлению годового отчета. Состав годового отчета ... 290
3. Порядок оценки статей бухгалтерской отчетности 292
4. Порядок составления типовых форм отчетности 299
5. Порядок составления специализированных (ведомственных) форм отчетности ... 345
6. Ликвидационный баланс ... 362

Глава IV. СВОДНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ... 366

1. Понятие и сроки представления сводной бухгалтерской отчетности ... 366
2. Необходимость составления сводной отчетности по взаимозависимым организациям ... 369
3. Порядок составления сводной отчетности ... 371

Глава V. СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ... 376

1. Статистическая отчетность сельскохозяйственных организаций ... 376
2. Налоговые формы ... 387

Учебное издание

Пизенгольц Михаил Захарович

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Том 2

Часть 2

Бухгалтерский управленческий учет

Часть 3

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Заведующая редакцией *М. М. Засыпкина*
Редактор *Л. М. Горохова*
Художественный редактор *Ю. И. Артюхов*
Технический редактор *И. В. Завгородняя*
Корректоры *Н. Б. Вторушина, Н. П. Сперанская*
Переплет художника *Н. М. Биксентеева*

ИБ № 4358
Лицензия ЛР № 010156 от 29.01.97

Подписано в печать 02.11.2001.
Формат 60×88 1/16. Гарнитура "Таймс". Печать офсетная.
Усл. п. л. 24,5. Уч.-изд. л. 22,68. Доп. тираж 7000 экз.
Заказ № 3516. "С" 137

Издательство "Финансы и статистика"
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (095) 925-35-02. Факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstat.ru http://www.finstat.ru

ГУП "Великолукская городская типография"
Комитета по средствам массовой информации и связям
с общественностью администрации Псковской области,
182100, г. Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: VTL@MART/RU