## Федеральное агентство по образованию

## Государственное образовательное учреждение

###### Ульяновский государственный университет

Экономическое заочное ускоренное отделение

### Курсовая работа

##### По предмету: Бухгалтерский управленческий учет

##### На тему: «Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств»

Выполнила:

Студент 3 курса гр. БУ- 31

Проверила:

К защите допущена:

Ульяновск, 2008 г.

Федеральное агентство по образованию

## Государственное образовательное учреждение

###### Ульяновский государственный университет

Высший колледж УлГУ «Заволжье»

Экономическое заочное ускоренное отделение

**РЕЦЕНЗИЯ**

на курсовую работу по специальности 08010965

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит» студента УлГУ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(Фамилия, И.О. студента)

по теме: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Актуальность проекта \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Положительные стороны \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Недостатки \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Рецензент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(Фамилия, И.О., уч. Звание, степень, должность)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_г.

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ……………………………………………………………………….4

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО………………………………………………………………...6

* 1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции…………………………………………………………………………6
  2. Формирование затрат вспомогательных производств………………..14

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА СПК «РАССВЕТ»………..…..23

2.1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции……………………………………………………………………….23

2.2. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости работ и услуг вспомогательных производств…………………………………………………31

ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………….40

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ……………………………42

**ВВЕДЕНИЕ**

В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших. В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета. Если раньше учету издержек особое внимание уделяли лишь на крупных предприятиях, то сейчас в условиях рыночной экономики, вследствие усиления конкуренции, усложнения производственных процессов это направление учета становится все более актуальным для малых и средних предприятий и организаций. Все большее значение для предприятия приобретает решение таких задач как: информационное обеспечение процесса принятия решений; обеспечение базы для ценообразования; контроль экономической эффективности деятельности предприятия; получение данных о результатах деятельности; расчет стоимостной оценки для статей баланса и другие.

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

Основной целью написания курсовой работы является изучение формирования затрат вспомогательных производств по видам их доходов.

Объектом исследования является общество с ограниченной ответственностью промышленно-коммерческая фирма СПК «Рассвет».

**ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО**

* 1. **Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Затраты – это стоимостная оценка ресурсов, используемых предприятием в процессе своей деятельности.

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

В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Основные задачи бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению; калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции; выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на про­изводство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

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

- неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года;

- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;

- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;

- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

- регламентация состава себестоимости продукции;

- согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В России состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава установлены НК РФ и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации», которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в определении порядка начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, установлении тарифов отчислений на социальные нужды и др.

На основе НК РФ и ПБУ10/99 министерства, ведомства, меж­отраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных организаций.

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и ана­литических счетов производства и объектов калькуляции.

Для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25,26,28,97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

В течение отчетного периода с кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывает фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

Счет 40 предназначен для учета выпущенной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости. Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по гото­вой, отгруженной и реализованной продукции.

Аналитический учет затрат организуется таким образом, чтобы объекты учета производственных затрат максимально совпадали с объектами калькуляции. Объекты калькуляции представляют собой отдельные виды готовой продукции, изделий, полуфабрикатов, работ и услуг, себестоимость которых определяется. Чем больше объекты учета и объекты калькуляции будут совпадать, тем больше затрат будет включаться в себестоимость продукции по прямым признакам, следовательно точнее будет исчислена себестоимость продукции.

Для каждого объекта калькуляции необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, которая должна соответствовать характеру продукции, его физическим свойствам. Для этого применяют натуральные (центнеры, тонны, штуки, гектары, рабочие дни, киловатт-часы и т.д.) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов (баллы, тубы и т.д.).

Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация. Так в бухгалтерском учете расходы организации в зависимости от характера, условий осуществления и направлении деятельности подразделяются на:

а) расходы по обычным видам деятельности;

б) прочие расходы.

Прочие расходы, в свою очередь, подразделяются на:

- операционные;

- внереализационные;

- чрезвычайные.

Данная классификация расходов составляет основу содержания формы отчета о прибылях и убытках.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из расходов:

- по приобретению сырья, материалов, товаров и материально-производственных запасов;

- по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;

- по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Операционные расходы — это:

а) расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

б) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

в) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

г) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

д) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемые кредитной организацией;

е) отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

ж) прочие операционные расходы.

Внереализационные расходы — это:

а) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

б) возмещение причиненных организации убытков;

в) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

г) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

д) курсовые разницы (отрицательные);

е) суммы уценки активов;

ж) перечисления средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и других подобных мероприятий; прочие внереализационные расходы.

На основе классификации расходов организации, составляется отчет о прибылях и убытках. Прибыль или убыток от проданной продукции определяется вычитанием из выручки от продажи продукции ее себестоимости.

В бухгалтерском учете используются различные показатели себе­стоимости продукции: себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции — это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость — это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной производственной себестоимости. При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы; неполная производственная себестоимость исчисляется без общехозяйственных расходов.

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В связи с этим, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих отчетных периодов.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к включаемым в себестоимость продукции затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного пе­риода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию

Не включаются в себестоимость выпущенной продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение неизрасходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты (почтовые, телефонные, командировочные и др.).

Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях и проектом методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг рекомендуется следующая группировка расходов по статьям калькуляции:

- «Сырье и материалы»;

- «Возвратные отходы» (вычитаются);

- «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;

- «Топливо и энергия на технологические цели»;

- «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнений работ, оказаний услуг»;

- «Отчисления на социальные нужды»;

- «Расходы на подготовку и освоение производства»;

- «Общепроизводственные расходы»;

- «Общехозяйственные расходы»;

- «Потери от брака»;

- «Прочие производственные расходы»;

- «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, итог всех 12 статей — себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

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

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, основная зарплата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы часть расходов на продажу и некоторые другие. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

* 1. **Формирование затрат вспомогательных производств**

Вспомогательные производства предназначены для обслуживания основных производственных цехов предприятия различными видами энергии (электроэнергией, теплоэнергией, сжатым воздухом), водой, транспортом и другими услугами, выполнения работ по ремонту основных фондов, снабжения инструментами, запасными частями для ремонта оборудования и прочее.

По виду вырабатываемой продукции и оказываемых услуг цехи вспомогательного производства подразделяются на две основные группы:

- к первой группе относятся цехи, вырабатывающие разнообразную по номенклатуре продукцию (ремонтные, ремонтно-строительные, инструментальные и т.д.). Одной из особенностей этих цехов является наличие незавершенного производства;

- ко второй группе относятся цехи, вырабатывающие или распределяющие полученную со стороны однородную продукцию и имеющие одну планово-учетную единицу (котельные, электростанции, компрессорные, электроподстанции и водонасосные станции с распределительной сетью, цехи пароснабжения, кислородные станции, товарно-транспортные цехи и т.д.). Длительность производственного цикла данных цехов незначительна, в связи, с чем незавершенное производство отсутствует.

В плане и учете вспомогательных производств должны быть отражены: объем выпуска продукции, работ, услуг; затраты на производство; себестоимость (по отдельным видам вспомогательных производств) всего выпуска и единицы продукции; распределение работ, услуг по потребителям.

Себестоимость продукции, работ и услуг вспомогательного производства (цеха) планируется и учитывается по следующей номенклатуре калькуляционных затрат:

- материалы,

- топливо,

- электроэнергия,

- пар,

- вода,

- сжатый воздух,

- оплата труда производственных рабочих,

- отчисления на социальные нужды производственных рабочих,

- общепроизводственные расходы,

- общехозяйственные расходы (в части работ и услуг, выполненных сторонним организациям).

Затраты на электроэнергию для освещения, топливо и пар на отопление зданий, воду для хозяйственных и других целей относят на статью «Общепроизводственные расходы».

Оплата труда всего персонала вспомогательного производства, за исключением оплаты труда аппарата управления цеха, относится на статью «Оплата труда производственного персонала» соответствующих вспомогательных производств. Оплата труда аппарата управления цеха относится на статью «Общепроизводственные расходы». Общепроизводственные расходы вспомогательных цехов не включается в сводные сметы и отчеты об общепроизводственных расходах предприятий, поскольку они относятся на себестоимость продукции основного производства в комплексе с другими затратами этих цехов.

В бухгалтерском учете организации затраты вспомогательных производств учитываются обособлено на счете 23 «Вспомогательные производства» и на отдельных субсчетах для каждого вида производства.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательного производства, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. Данные операции оформляются следующими бухгалтерскими проводками:

Дт23 Кт10 Списана себестоимость материалов, преданных во вспомогательное производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг;

Дт23 Кт70 Начислена оплата труда работникам вспомогательного производства;

Дт23 Кт69 Начислен ЕСН и взносы по страхованию от несчастных случаев на суммы оплаты труда работников вспомогательного производства;

Дт23 Кт28 Учтены расходы от брака во вспомогательном производстве;

Дт23 Кт25 Учтена часть общепроизводственных расходов в себестоимости продукции вспомогательного производства;

Дт23 Кт26 Учтена часть общепроизводственных расходов в себестоимости продукции вспомогательного производства (данная проводка обязательна при реализации продукции основного производства на сторону).

Суммы фактической себестоимости готовой продукции вспомогательного производства могут списываться с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

Дт20, 40 Кт23 Передается продукция вспомогательного производства подразделениям основного производства;

Дт29 Кт23 Передается продукция вспомогательного производства обслуживающим производствам и хозяйствам;

Дт90 Кт23 Реализуется продукция вспомогательного производства на сторону если работы или услуги выполнялись для сторонних организаций.

Продукция вспомогательных производств, используемая для собственных нужд промышленного предприятия, определяется, как правило, исходя из суммы прямых затрат и общепроизводственных расходов. То есть общехозяйственные расходы не включаются в себестоимость продукции вспомогательных производств, а распределяются по видам основного производства. Правда, такая ситуация возможна только в том случае, если продукция вспомогательных производств предназначена только для собственного потребления организации.

Если же продукция вспомогательных производств помимо собственного потребления реализуется и сторонним потребителям, то в её себестоимость включается и соответствующая доля общехозяйственных расходов. В тех случаях, когда нет возможности точно установить, для каких именно подразделений выпущена продукция, выполнены работы или оказаны услуги вспомогательного производства, эти расходы распределяются между указанными подразделениями пропорционально сумме прямых расходов, заработной плате работников, объему выпущенной продукции и так далее. При необходимости расходы распределяются также по видам выпускаемой продукции.

Планирование и списание затрат со счета 23 «Вспомогательное производство» на счет 20 «Основное производство» необходимо производить в определенной последовательности: в первую очередь рассчитывается себестоимость продукции и услуг тех цехов (а следовательно, начинается списание затрат), которые пользуются работами и услугами других цехов в минимальном размере (например, автотранспорт, железнодорожный транспорт, котельные и т.п.), т.е. определяется очередность этих работ и услуг.

Работы и услуги внутрипроизводственного характера, выполняемые вспомогательными производствами в порядке оказания взаимных услуг друг другу, списываются по плановой цеховой себестоимости на основании документации, подтвержденной цехами-потребителями. Разница между фактической и плановой себестоимостью работ и услуг вспомогательных производств, выполненных в порядке взаимных услуг, списывается ежемесячно на счет 20 «Основное производство» пропорционально плановой себестоимости работ и услуг.

Работы и услуги вспомогательных производств, выполненные для отдельных технологических процессов (производств), переделов или установок основного производства, списываются на последние по фактической производственной себестоимости отчетного месяца, включая разницу между плановой и фактической себестоимостью работ и услуг, потребленных вспомогательными производствами.

Услуги и работы внутризаводского характера, выполненные цехами вспомогательного производства для основных и других вспомогательных цехов, а также общезаводских служб, относятся на цехи и службы-потребители по плановой себестоимости (без включения общехозяйственных расходов).

Общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции, работ и услуг, предназначенных для отпуска капитальному строительству, капитальному ремонту и для непромышленных хозяйств своего предприятия.

Работы и услуги вспомогательных производств, выполненные на сторону, своему капитальному строительству, капитальному ремонту, жилищно-коммунальному хозяйству и прочим хозяйствам, возмещаются потребителями работ и услуг по договорным ценам.

Бухгалтерский учет затрат в ремонтных цехах ведется в разрезе по статьям затрат. Индивидуальные заказы регистрируются и каждому заказу присваивается отдельный номер, который проставляется на сдельном наряде и в требованиях (лимитной карте) на материалы. В течение года фактические (прямые и цеховые) затраты собираются в дебетовой части счета 23 субсчета «Ремонтно-механические мастерские». В конце года плановый размер цеховых расходов корректируется до фактических затрат, при этом часть их относится на незавершенное производство. Аналитический счет «Цеховые расходы» закрывается первым в составе субсчета «Ремонтные мастерские». Объектами калькуляции в ремонтно-механических мастерских являются отремонтированные объекты и изготовленные изделия, калькуляционной единицей – 1 шт., метод калькуляции – простой.

В энергетических цехах, вырабатывающих продукцию с общей единицей измерения и не имеющих незавершенного производства, затраты включая расходы на обслуживание производства и управление, учитываются по каждому виду энергии. Энергия распределяется между потребителями по показаниям приборов или на основе технических расчетов. Распределение затрат производится ежемесячно пропорционально количеству потребленной электроэнергии и её плановой себестоимости.

В конце года после исчисления фактической себестоимости электроэнергии плановая оценка корректируется до фактической. Аналитический счет «Электроснабжение» в составе субсчета «Энергетические производства» обычно закрывается в первую очередь. Объектом калькуляции является электроэнергия, калькуляционной единицей – 10 кВт/ч, метод калькуляции – простой. При определении себестоимости 10 кВт/ч в расчет принимаются затраты и энергия, полученные как от собственных электростанций, так и поступающие со стороны. После исчисления фактической себестоимости электроэнергии необходимо списать калькуляционную разницу по потребителям электроэнергии, после чего аналитический счет «Электроснабжение» закрывается и сальдо не имеет.

В затраты по теплоснабжению включают затраты на производство или покупку тепловой энергии и доведение её до потребителя. Затраты собираются в дебетовой части счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Энергетические производства» на аналитическом счете «Теплоснабжение». Статьи затрат могут быть аналогичными статьям затрат в электроснабжении.

Распределяются затраты по потребителям ежемесячно, пропорционально количеству потребленного тепла и его плановой себестоимости. В конце года плановая оценка тепла доводится до фактической. Объектом калькуляции является тепловая энергия, калькуляционной единицей - её плановой себестоимости. управление, учитываю производственного цикла водонасосные станции с распределительной сетью, товарно-транспортные цехи и т.д. После исчисления фактической себестоимости тепловой энергии списывается калькуляционная разница по потребителям пропорционально количеству отпущенной тепловой энергии и аналитический счет «Теплоснабжение» закрывается.

Водоснабжение учитывается в м3 по показаниям водомеров и манометров водонасосной станции, регистрирующих подачу воды в водохранилищах. Количество воды, поступившей от городской водопроводной магистрали, определяется по счету водоснабжающей организации.

Вода, поступившая от городской водопроводной магистрали, списывается на счета потребителей по покупной стоимости, поэтому все затраты на содержание заводских коммуникаций относятся на себестоимость воды собственной выработки. В отчете о выработке и распределении промышленной воды по потребителям указывается раздельно количество свежей и оборотной воды.

Затраты по водоснабжению в течение года собираются в дебетовой части счета 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Водоснабжение». Распределение затрат по потребителям (кредит субсчета «Водоснабжение») производится ежемесячно пропорционально количеству отпущенной воды и её плановой себестоимости. В конце года после исчисления фактической себестоимости воды её плановая себестоимость доводится до фактической. После исчисления фактической себестоимости 1м3 воды необходимо списать калькуляционную разницу по потребителям воды. Субсчет «Водоснабжение» закрывается и сальдо не имеет.

Объектом калькуляции является вода, калькуляционной единицей – 1 м3, метод калькуляции – простой.

Учет затрат по всему комплексу транспортного хозяйства предприятия осуществляется по отдельным видам транспорта: железнодорожному, автомобильному, водному и др. Объектом калькулирования по каждому виду транспорта является себестоимость выполняемых им и видов работ и услуг. Калькуляционными единицами служат следующие измерители, применяемые в планировании и учете:

- по грузовым автомашинам – тонна-километр перевезенного груза;

- по тракторам и специальным машинам – машинно-час работы;

- по автобусам – машинно-час работы;

- по легковым автомашинам – машино-час работы;

- по водному транспорту – тонна-километр перевезенного груза.

При наличии в составе транспортного цеха обособленной службы погрузки и выгрузки стоимость этих операций, в расчете на 1 тонну, учитывается и калькулируется отдельно от стоимости перевозки груза. В случае отсутствия обособленной службы погрузки и выгрузки, себестоимость этих операций калькулируется совместно с себестоимостью перевозки грузов.

Затраты по эксплуатации транспорта группируются в накопительной ведомости учета работ этого транспорта, записи в которой производят на основании путевых листов и товарно-транспортных накладных. Учет затрат по транспорту рекомендуется вести раздельно с учетом специализации автомобилей. Для этого к счету 23 «Вспомогательные производства» субсчета «Автомобильный транспорт» открываются отдельные аналитические счета: грузовой транспорт, специализированный транспорт (автокраны, тягачи, пожарные и т.д.), пассажирский автотранспорт, цеховые расходы (общегаражные).

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

К цеховым расходам относят суммы амортизационных отчислений на здание гаража, затраты на ремонт отопления, освещение гаража, на оплату труда с отчислениями на социальные нужды персонала (заведующий, диспетчер, сторож и т.д.). Цеховые расходы предварительно учитываются на отдельном аналитическом счете «Цеховые расходы». В конце отчетного периода их распределяют и включают в себестоимость грузовых и пассажирских перевозок пропорционально машинно-дням пребывания в организации (кредит счета «Цеховые расходы»).

Распределение затрат по автотранспорту производится ежемесячно по потребителям услуг пропорционально объему работ тонно-километрах и их плановой себестоимости с корректировкой в конце года до уровня фактических затрат. При этом затраты по пассажирскому транспорту и по специальным машинам относятся на потребителей услуг пропорционально количеству машино-дней и их плановой себестоимости (кредит счетов «Грузовой автотранспорт», «Специальный автотранспорт», «Пассажирский автотранспорт»). Перед определением себестоимости услуг автомобильного транспорта затраты необходимо уменьшить на стоимость оприходованного отработанного масла, шин, пригодных к использованию (кредит счета «Автотранспорт»).

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

При наличии на предприятии обособленной службы цеха контрольно-измерительных приборов затраты этого цеха планируются и учитываются на счете 23 «Вспомогательное производство».

Ежемесячно фактические затраты цеха контрольно-измерительных приборов списываются со счета 23 «Вспомогательное производство» на счет 25 «Общепроизводственные расходы» пропорционально стоимости основных фондов технологических установок или стоимости основных фондов по группе «Рабочие машины и оборудование».

**ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА СПК «РАССВЕТ»**

**2.1. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Общество с ограниченной ответственностью промышленно-коммерческая фирма СПК «Рассвет» был зарегистрирован 14 августа 1996 года и учрежден трудовым коллективом. Правовое положение кооператива определяется Гражданским кодексом РФ. СПК «Рассвет» является юридическим лицом по действующему законодательству РФ, имеет самостоятельный баланс, печать, содержащую его полное наименование на русском языке и указание на его местонахождение; расчетные банковские счета, а также собственную эмблему, зарегистрированный в установленном порядке товарный знак. Общество приобрело право юридического лица с момента его регистрации в государственных органах.

Общая площадь СПК составляет 926 га.

СПК «Рассвет» создан в целях получения прибыли, развития и расширения инфраструктуры рынка поселка и области.

Деятельностью данного предприятия является:

- выращивание рассады, саженцев, деревьев, кустарников, овощей и других сельскохозяйственных культур;

- оптовая и розничная торговля;

- внешнее благоустройство;

- выращивание, переработка и реализация сельскохозяйственной продукции, в том числе растениеводства, семеноводства, животноводства;

- реализация выращенной, купленной и переработанной продукции;

- комплекс работ по озеленению, капитальный ремонт и создание новых зеленых насаждений;

- переработка сельскохозяйственной продукции;

- торгово-закупочная деятельность;

- транспортно-экспедиторские услуги.

Уставный капитал предприятия составляет 150 тысяч рублей. Согласно штатному расписанию на предприятии занято 50 человек.

Основной деятельностью СПК является растениеводство – одна из главных и специфических отраслей сельского хозяйства, отличающаяся сезонным характером работ. Производственные затраты осуществляются неравномерно в разное время года. Выход продукции обусловлен сроками созревания растений и происходит в период уборки урожая. От урожая получают основную и побочную продукцию (солому, полову, ботву и т. д.). В процессе производства параллельно осуществляются затраты под урожай текущего года и под урожай будущих лет. Следовательно, в растениеводстве неизбежно постоянное наличие незавершенного производства. Все эти особенности необходимо учитывать при организации учета и исчисления себестоимости продукции.

При аналитическом учете следует разграничивать учет затрат под урожай текущего года и под урожай будущих лет по видам выполняемых работ, по культурам, к возделыванию которых относятся затраты. В связи с этим все аналитические счета растениеводства можно объединить в следующие группы:

- по затратам, непосредственно связанным с процессом производства, подлежащим распределению, так как в момент совершения их невозможно отнести к затратам на производство конкретной культуры: содержание основных средств, используемых в растениеводстве; орошение; осушение; известкование и гипсование почв.

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

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

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

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

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

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;

- семена и посадочный материал;

- удобрения органические и минеральные;

- средства защиты растений;

- содержание основных средств: а) нефтепродукты; б) износ основных средств; в) ремонт основных средств;

- работы и услуги;

- организация производства и управления;

- платежи по кредитам;

- прочие затраты.

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

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

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

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

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

Закрытие счета 20/1 «Растениеводство» производится в конце отчетного года и сводится к выведению калькуляционных разниц и правильному списанию их по назначению. Это возможно сделать после исчисления фактической себестоимости продукции, к которому приступают после закрытия счетов 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Исчисление себестоимости продукции ведется по количеству ее после доработки. Затем приступают к закрытию аналитических счетов. При этом необходимо соблюдать определенную последовательность в исчислении себестоимости продукции и закрытии счетов.

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

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

Следовательно, процесс закрытия счета 20/1 «Растениеводство» сводится к закрытию аналитических счетов 1, 2, 3-й групп. Фактическая себестоимость продукции исчисляется в соответствии с данными бухгалтерского учета и действующими указаниями. Данные о фактических затратах в растениеводстве берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20/1 «Растениеводство» в производственных отчетах подразделений.

Объектами исчисления себестоимости в растениеводстве являются отдельные виды основной или сопряженной продукции.

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

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

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

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

На практике предпочитают применять второй способ списания калькуляционных разниц.

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

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

Также СПК «Рассвет» занимается выращиванием рассады, саженцев, деревьев и кустарников. Учет затрат и выхода продукции по данному направлению ведется на аналитических счетах, открытых по отдельным породам и видам насаждений, в неспециализированных - на одном аналитическом счете «Садоводство». Многолетние насаждения выращиваются с целью получения плодов и ягод, следовательно объектом калькуляции является основная продукция: плоды и ягоды, полученные от многолетних насаждений в плодоносящем возрасте. К побочной продукции относятся черенки у семечковых и косточковых пород, усы у земляники, отводки у смородины и крыжовника, отпрыски у малины и т. д.

Порядок исчисления себестоимости продукции садоводства аналогичен расчету себестоимости продукции овощеводства.

Побочная продукция при этом оценивается по ценам возможной реализации.

Так затраты в 2006 году на выращивание яблок составили 67800 руб., от урожая получено 800 ц товарных стандартных яблок, 600 ц товарных нестандартных яблок и 200 ц нетоварных нестандартных, использованных на корм скоту. Цены реализации составили: по яблокам товарным стандартным -— 90 руб. за 1 ц, по яблокам товарным нестандартным — 60 руб. за 1 ц, по яблокам нетоварным нестандартным —8 руб. за 1ц.

Таким образом можно рассчитать себестоимость продукции с помощью данных таблицы 1.

Для этого необходимо:

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

2). Найти удельный вес каждого вида продукции в ценах реализации, т. е. стоимость каждого вида продукции в ценах реализации разделить на итоговую стоимость в ценах реализации и умножить на 100. По яблокам стандартным товарным это составит 69% (72000 : 36000х100).

3). По найденному удельному весу распределить фактические затраты по выращиванию яблок (без стоимости нетоварных нестандартных яблок) 67600 руб.(67800 — 800) между яблоками товарными стандартными и товарными нестандартными. По яблокам товарным стандартным эта сумма составляет 46782 руб. (67800 : 100х69).

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

Затем выявляется калькуляционная разница, которая списывается в установленном порядке.

При выращивании многолетних насаждений с целью получения посадочного материала объектом калькуляции являются черенки, отводы, усы.

Калькуляционная единица — 1 тыс. штук. Учет затрат ведут по породам и видам насаждений.

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

Таблица 1: Исчисление себестоимости продукции садоводства в СПК «Рассвет»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды продукции | Кол-во полученной продукции, ц. | Цена реализации за 1 ц., руб | Стоимость продукции в ценах реализации, руб. | Удельный вес продукции в ценах реализации, % | Затраты на продукцию, руб. | Фактическая себестоимость 1 ц. продукции, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Яблоки товарные стандартные | 800 | 90 | 72000 | 67,00 | 45426 | 56,78 |
| Яблоки товарные нестандартные | 600 | 60 | 36000 | 33,00 | 22374 | 37,29 |
| Итого: | Х | Х | 108000 | 100,00 | 67800 | Х |

**2.2. Особенности учета затрат и исчисления себестоимости работ и услуг вспомогательных производств**

К вспомогательным производствам СПК «Рассвет» относятся ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, машинно-тракторный парк, автомобильный транспорт, энергетические производства (электро-, тепло-, газоснабжение, холодильные установки), водоснабжение, гужевой транспорт и др. Ремонтные мастерские выделены в подсобные промышленные производства, состоящие на балансе сельскохозяйственной организации.

Для учета затрат и выхода услуг по вспомогательным производствам в Плане счетов организации предназначен счет 23 «Вспомогательные производства». К нему открыты субсчета и аналитические счета в соответствии с наличием вспомогательных производств и видом оказываемых ими услуг. В кредитовой части счета в течение года отражается плановая оценка услуг по потребителям пропорционально объему оказанных услуг и плановой себестоимости единицы услуг.

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

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

По данным журнала учета затрат в ремонтной мастерской СПК «Рассвет», затраты на ремонт составили 13700 руб., в том числе затраты на оплату труда - 3800. Плановый размер цеховых расходов мастерской по отношению к прямым расходам на оплату труда равняется 10%. Следовательно, на ремонт транспорта следует отнести 380 руб. (3800 : 100 х 10)цеховых расходов. Это оформляется записью: дебет счета «Ремонтная мастерская» и кредит счета «Цеховые расходы». Фактическая себестоимость ремонта транспорта составляет 14080 руб. (13700 + 380), которая по окончании ремонта списывается: дебет счета 20 «Растениеводство», кредит счета 23 «Ремонтная мастерская».

В конце года на тех же потребителей услуг мастерской относят отклонения фактических цеховых расходов от плановых методом дополнительного списания или сторнирования. После чего субсчет «Ремонтная мастерская» закрывается и сальдо не имеет.

Списание цеховых расходов осуществляется в следующем порядке:

1). Цеховые расходы ремонтной мастерской за год составили 110000 руб. (дебет счета 23 субсчет «Ремонтные мастерские», аналитический счет «Цеховые расходы»).

2). В течение года списаны цеховые расходы в плановой оценке на конкретные ремонтируемые и изготавливаемые объекты в размере 93000 руб. (кредит аналитического счета «Цеховые расходы»).

3). Отклонение фактических затрат от плановых +17000 руб.

4). Прямая зарплата в основных затратах – 69000 руб.

5). Отклонения фактических затрат от плановых на 1 руб. прямой зарплаты (стр.3 : стр.4) составляют 0,045 руб.

Путем умножения данного отклонения (0,045) на базу распределения (прямую зарплату рабочих) можно установить сумму отклонений фактических цеховых расходов от плановых по потребителям.

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

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

Таблица 2: Ведомость распределения отклонений в себестоимости цеховых расходов СПК «Рассвет»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Ремонтируемые объекты основных средств и изготавливаемые предметы | Прямая з/плата рабочих, руб. (база распределения) | Сумма отклонений, руб. | Дебет счетов |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Ремонт зерноуборочных комбайнов | 12000 | +900 | 20/1 |
| Ремонт коровника | 9500 | +400 | 20/2 |
| Ремонт мельницы | 8700 | +200 | 20/3 |
| Изготовление инструментов | 13500 | +1100 | 12 |
| Изготовление основных средств | 16300 | +300 | 08 |
| Услуги на сторону | 9000 | +200 | 46 |
| ВСЕГО: | 69000 | 3100 | Кредит счета 23 аналитический счет «Цеховые расходы» |

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

Фактические затраты по электроснабжению (дебет счета) составили 130000 руб. Плановая себестоимость 10 кВт/ч – 2 руб.

В течение года использовано 700 кВт/ч электроэнергии (кредит счета):

-для растениеводства - 150 кВт/ч на сумму 30000 руб.;

- для животноводства – 250 кВт/ч на сумму 50000 руб.;

- для промышленных производств – 180 кВт/ч на сумму 36000 руб.;

- для общехозяйственных нужд – 80 кВт/ч на сумму 16000 руб.;

- для собственных нужд – 40 кВт/ч на сумму 8000 руб.

Фактическую себестоимость 10 кВт/ч определим по формуле:

Фс= (Фз – Пс) / (Кф - Кс);

Фс= (130000 руб. – 8000 руб.) / (700 кВт/ч – 40 кВт/ч) = 1,84 руб.

Следовательно, калькуляционная разница составляет 0,16 руб., которую необходимо списать методом «красное сторно» по потребителям электроэнергии в ведомости перераспределения отклонений.

Таблица 3: Ведомость распределения отклонений в себестоимости электроэнергии СПК «Рассвет»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Потребители электроэнергии | Кол-во электроэнергии  тыс. кВт/ч | Калькуляционная разница, руб. | Дебет счетов |
| Растениеводство | 150 | - 2400 | 20.1 |
| Животноводство | 250 | -4000 | 20.2 |
| Промышленное производство | 180 | - 2880 | 20.3 |
| Общехозяйственные нужды | 80 | -1280 | 26 |
| Самообслуживание | 40 | - 640 |  |
| Итого |  | -11200 | Кредит счета «Электроснабжение» |

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

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

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

Фс = (Ф3 – Пз – Пс – Пп - Св) / (Кф – Кз - Кс);

где, Фс — фактическая себестоимость 10 т/км, руб.;

ФЗ — фактические затраты по грузовому автотранспорту, руб.;

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

ПС — плановая оценка услуг по самообслуживанию, руб.;

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

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

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

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

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

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

Затраты по эксплуатации грузового автотранспорта за год составили 258700 руб. (дебет счета «Грузовой автотранспорт»), В течение года грузовым автотранспортом отработано 796000 т/км по плановой себестоимости 10 т/км 3,3 руб. на сумму 262680 руб. (кредит счета «Грузовой автотранспорт») в том числе: в растениеводстве - 220000 т/км на сумму 72600 руб., в животноводстве - 430000 т/км на сумму 141900 руб., на пилораме — 80000 т/км на сумму 26400 руб., на самообслуживании - 28000 т/км на сумму 9240 руб., для сторонних организаций - 38000 т/км на сумму 12540 руб.

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

Чтобы закрыть счет, необходимо исчислить фактическую себестоимость 10 т/км. Фактическая себестоимость 10 т/км оказалась ниже плановой на 0,05 руб., поэтому калькуляционную разницу необходимо списать методом «красное сторно» по потребителям.

Таблица 4: Ведомость распределения отклонений в себестоимости работ грузового автотранспорта СПК «Рассвет»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Потребители услуг | Объем работ, т/км | Сумма отклонений, руб. | Дебет счетов |
| Растениеводство | 220000 | 1192 | 20.1 |
| Животноводство | 430000 | 2329 | 20.2 |
| Пилорама | 80000 | 433 | 20.3 |
| Сторонние организации | 38000 | 206 | 46 |
| Итого: | 768000 | 4160 | Кредит счета «Грузовой автотранспорт» |

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

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

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

Машинно-тракторный парк используется на полевых и транспортных работах. Следовательно, в учете разграничен выход услуг. Поэтому к счету 23 субсчета «Машинно-тракторный парк» открыты аналитические счета «Машинно-тракторный парк на полевых работах» и «Машинно- тракторный парк на транспортных работах».

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

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

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

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

Учет затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка на транспортных работах ведется по статьям: оплата труда с отчислениями на социальные нужды; затраты на содержание основных средств (нефтепродукты, износ, ремонт основных средств); работы и услуги; цеховые расходы; прочие затраты.

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

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

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

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

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

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

Отработано рабочим скотом 13750 рабочих дней за год (55х250) по плановой себестоимости одного рабочего дня 3 руб. (кредит счета 23 субсчет  
«Гужевой транспорт»), в том числе: в растениеводстве — 3000 раб. дн. на сумму 9000 руб.; в животноводстве — 4525 раб. дн. на сумму 13575 руб.; на мельнице — 2480 раб. дн. на сумму 7440 руб.; для общехозяйственных нужд — 1000 раб. дн. на сумму 3000 руб.; на самообслуживании — 2745 раб. дн. на сумму 8235 руб. Получено побочной продукции (кредит счета 23 субсчет «Гужевой транспорт»:

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

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

- приплода — 8 голов.

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

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

8 голов — 151,2 руб. х 8 =1209,6 руб.

Калькуляционная разница составит 0,74 руб., которая подлежит списанию по потребителям дополнительной записью, так как фактическая себестоимость оказалась выше плановой.

Таблица 5: Ведомость распределения отклонений в себестоимости услуг гужевого транспорта СПК «Рассвет»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Потребители услуг | Сумма отклонений, руб. | Дебет счетов |
| Растениеводство | 2220 | 20.1 |
| Животноводство | 3349 | 20.2 |
| Мельница | 1835 | 20.3 |
| Общехозяйственные расходы | 740 | 26 |
| Итого: | 8144 | Кредит 23 субсчет «Гужевой транспорт» |

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

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

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

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

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

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

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

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

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

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов учитываемых при налогообложении прибыли, Постановление Правительства утвержденное от 5 августа 1992 года № 552 с изменениями и дополнениями.

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 года № 129 – ФЗ. (с изменениями и дополнениями от 28.03.02 №32-ФЗ).

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 года № 34н.

4. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета (утверждено Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России от 22 апреля 2002 года №4).

5. План счетов бухгалтерского учета, финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

6. Бакаев А.С. Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета. М.: «ИПБ-БИНФА», 2003г.

7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для ВУЗов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2004г. – 528с.

8. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА – М, 2003г. – 368с. – (Высшее образование).

9. Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко, Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК, -Ростов-на-Дону, Издательский центр «МарТ», -2005г.

10. Гадасевич А.Г., руководитель Департамента управленческого консалтинга компании «АУДЭКС». Искусство управлять.// «Бухгалтер Татарстана». – 2005г. - №7 – с.45-47.

11. Раметов А.Х., МГУ им. М.В. Ломоносова. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия.// «Бухгалтерский учет» - 2004г. - №15 – с.58-59.

12. Шарков Г.М., преподаватель - консультант ММФБШ, Шилкин С.А., эксперт журнала «Главбух». Как управленческий учет меняет работу бухгалтерии.// «Главбух» - 2006г. – июнь - №12 – с.69-74.