

Учет операций подсобных (учебных) сельских хозяйств

Основным источником внебюджетных средств бюджетных организаций является предпринимательская деятельность (сдача в аренду основных средств, деятельность подсобных хозяйств, оказание платных услуг населению (образовательных, медицинских и др.), выполнение хозяйственных научно-исследовательских работ и др.).

Подсобные хозяйства бюджетных организаций подразделяются на хозяйства промышленного характера и подсобные (учебные) сельские. При наличии подсобных хозяйств бухгалтерия бюджетной организации ведет учет затрат на производство, определяет себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, услуг); ведет учет готовой продукции на складе, учет отгрузки и реализации продукции (работ, услуг); определяет финансовые результаты от реализации; следит за состоянием расчетов с покупателями.

Основными задачами учета операций подсобных хозяйств являются:

- ▶ своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг;

- ▶ контроль за правильным использованием материальных ресурсов, фондов заработной платы и денежных средств;

- ▶ определение фактической себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг);

- ▶ контроль за финансовыми результатами от реализации продукции (работ, услуг), за исполнением смет доходов и расходов внебюджетных средств.

Организуя учет операций при осуществлении предпринимательской деятельности (включая учет операций подсобных сельских хозяйств), следует руководствоваться:

- ▶ Инструкцией о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 12.11.2002 г. № 152 (с изменениями от 30.01.2004 г. № 6) (далее – Инструкция № 152);

- ▶ Инструкцией о порядке бухгалтерского учета расходов в бюджетных организациях, утвержденной постановлением Минфина РБ от 31.12.2009 г. № 157 (далее – Инструкция № 157).

- ▶ Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), утвержденных постановлением Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минтруда и соцзащиты РБ от 30.10.2008 г. № 210/161/151, а также отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Методическое обеспечение по этому участку учетной работы со стороны министерств непродуцтвенной сферы практически отсутствует. Приведем несколько документов, имеющих отношение к этому участку учетной работы:

- 1) Положение о подсобном сельском хозяйстве, являющемся структурным подразделением учреждения социальной защиты, утвержденное приказом Минсоцзащиты РБ от 29.12.1995 г. № 56 (далее – Положение № 56);

- 2) Положение об учебно-опытных участках (хозяйствах) общеобразовательного учреждения, утвержденное постановлением Минобразования РБ от 16.01.2007 г. № 5 (с учетом изменений от 25.09.2008 г. № 84);

- 3) Инструкция о порядке ведения подсобного хозяйства воинской части вооруженных сил Республики Беларусь и транспортных войск Республики Беларусь, утвержденная приказом Минобороны РБ от 04.01.2007 г. № 2 (с учетом изменений от 31.01.2008 г. № 7).

В Положении № 56 есть указание о том, что планирование, учет, калькулирование себестоимости сельскохозяйственной продукции в подсобном сельском хозяйстве должны осуществляться применительно к порядку, установленному *для совхозов*.

Подсобные сельские хозяйства могут создаваться, например, при лечебных, учебных и других организациях. Они занимаются производством мяса, молока, выращиванием овощей, фруктов, зерновых культур и т.д. В данной публикации речь идет об учете операций подсобного сельского хозяйства, являющегося структурным подразделением бюджетной организации, не выделенного на самостоятельный баланс. Бухгалтерский учет в нем ведет бухгалтерия бюджетной организации, при которой оно создано.

ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Затраты на производство продукции подсобных хозяйств группируются по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат (расходов) в соответствии с Бюджетной классификацией устанавливаются сметой доходов и расходов внебюджетных средств по каждому виду предпринимательской деятельности, а также предусмотрены в форме 4 «Отчет об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств».

Группировка затрат по статьям калькуляции говорит о целевом назначении затрат и позволяет определить себестоимость отдельных видов производимой продукции.

Все затраты на производство подразделяются на **основные** (обусловленные непосредственно процессом производства) и **накладные** расходы.

Затраты подсобных хозяйств не однородны по составу и в разной степени связаны с изготовлением отдельных видов продукции. Некоторые из них в момент возникновения могут быть отнесены на себестоимость конкретных видов продукции непосредственно (прямо) на основании первичных документов. Такие затраты называются **прямыми**. В хозяйствах, вырабатывающих один вид продукции, все затраты являются прямыми.

При одновременном изготовлении нескольких видов продукции часть произведенных затрат имеет общий характер по отношению ко всем видам продукции. К таким расходам относятся накладные расходы. Эти затраты, как и прямые, должны быть включены в себестоимость каждого вида производимой продукции, но сделать это можно только косвенным путем — распределением пропорционально избранной в учетной политике базе. Эти расходы называются **косвенными (распределяемыми)**.

По отношению к объему производства затраты подразделяются на **переменные** (расход сырья, материалов в соответствии с технологическим процессом) и **условно-постоянные** (расходы по организации, обслуживанию и управлению производством). При росте объема производства расходы по организации, обслуживанию и управлению производством могут увеличиться в абсолютном размере, но их доля в себестоимости продукции не увеличивается, а снижается.

По степени однородности затраты могут быть **одноэлементными** (материалы, зарплата) и **комплексными** (накладные расходы, потери от брака). В составе отдельных комплексных статей могут быть учтены расход материалов, суммы начисленной заработной платы, суммы начислений на заработную плату и другие элементы.

СМЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Средства, полученные от осуществления предпринимательской деятельности (включая

деятельность подсобных сельских хозяйств), как и бюджетные, расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Форма сметы доходов и расходов внебюджетных средств утверждена постановлением Минфина РБ от 12.04.2002 г. № 59, а постановлением Минфина РБ от 30.01.2009 г. № 8 утверждена Инструкция о порядке составления, рассмотрения и утверждения бюджетных смет получателей бюджетных средств, смет доходов и расходов внебюджетных средств бюджетных организаций (далее — Инструкция № 8).

Смета доходов и расходов внебюджетных средств составляется в разрезе подразделений Бюджетной классификации Республики Беларусь по каждому виду деятельности организации, а также в целом по бюджетной организации (сводная смета). Смета составляется в тыс. рублей с одним десятичным знаком и действует в течение календарного года с 1 января по 31 декабря.

Сметы доходов и расходов внебюджетных средств составляются каждой организацией независимо от того, ведет ли данная организация бухгалтерский учет самостоятельно или обслуживается централизованной бухгалтерией.

Смета состоит из доходной и расходной частей. В доходную часть сметы включаются планируемые поступления денежных средств в соответствующем финансовом году с распределением их по кварталам. В расходной части сметы предусматриваются расходы организации с их поквартальным распределением, которое формируется в соответствии с поквартальным распределением доходов.

Изменения, вносимые в сметы доходов и расходов внебюджетных средств, должны быть утверждены руководителем бюджетной организации и согласованы с распорядителем бюджетных средств, утвердившим сметы доходов и расходов внебюджетных средств.

Обратим внимание, что в Инструкции № 8 продублирован ряд положений главы 2 «Порядок планирования доходов и расходов по внебюджетным средствам» Инструкции № 152. Отдельные положения главы 2 Инструкции № 152 в Инструкцию № 8 не включены. Как видим, по вопросам планирования внебюджетных средств в настоящее время действующими являются два документа Минфина РБ.

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ДЛЯ УЧЕТА РАСХОДОВ (ЗАТРАТ) И ДОХОДОВ (ВЫРУЧКИ) ПОДСОБНЫХ СЕЛЬСКИХ ХОЗЯЙСТВ

Бюджетные организации должны осуществлять отдельный учет доходов, полученных от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет иму-

щества на отдельных субсчетах Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций, утвержденного постановлением Минфина РБ от 22.10.2010 г. № 50, и составлять при этом единый (по всем источникам получения средств) бухгалтерский баланс формы № 1. Сказанное определено Правилами учета доходов, полученных учреждениями от осуществления приносящей доходы деятельности, и приобретенного за их счет имущества, утвержденными постановлением Минфина РБ от 29.12.2000 г. № 133 (с изменениями от 30.10.2007 г. № 155).

Форма № 1 «Бухгалтерский баланс» утверждена Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности по средствам бюджетов и средствам от приносящей доходы деятельности бюджетных организаций, утвержденной постановлением Минфина РБ от 10.03.2010 г. № 22 (далее – Инструкция № 22).

Учет доходов (выручки) при осуществлении деятельности подсобных хозяйств ведется с использованием субсчета 237 «Прочие источники» или субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)», а расходов (затрат) – субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» или субсчета 080 «Затраты на производство».

Решение о том, какой парой названных субсчетов пользоваться, принимается в учетной политике организации. Как правило, поступают так: если для учета доходов используется субсчет 237, то для учета расходов (затрат) используется субсчет 211; субсчет 280 применяется в сочетании с субсчетом 080 «Затраты на производство».

Накладные (распределяемые) затраты учитываются на активном собирательно-распределительном субсчете 210 «Расходы к распределению».

Обратим внимание, что использование субсчета 211 «Расходы по внебюджетным средствам» для учета затрат подсобных хозяйств вытекает из Инструкции № 157, а субсчет 080 «Затраты на производство» для учета расходов по смете доходов и расходов внебюджетных средств Инструкцией № 157 не задействован.

Характеристика субсчетов по учету расходов (затрат). Субсчета 080 «Затраты на производство» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» являются калькуляционными. Исходя из записей по этим субсчетам, производятся расчеты по определению фактической себестоимости изготовленной продукции.

Дебетовый оборот по субсчетам 080 «Затраты на производство» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» означает сумму затрат, связанных с производством продукции в отчетном периоде.

В течение отчетного периода на основании первичных документов по дебету субсчета

080 «Затраты на производство» или 211 «Расходы по внебюджетным средствам» отражаются прямые (основные) затраты, а по дебету субсчета 210 «Расходы к распределению» – распределяемые (накладные) затраты. При этом кредитуются разные субсчета в зависимости от вида расходов: 063 «Хозяйственные материалы и канцелярские принадлежности», 065 «Корма и фураж», 067 «Прочие материалы», 069 «Запасные части», 180 «Расчеты с персоналом», 171 «Расчеты по социальному страхованию», 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 160 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Учет затрат на производство в подсобном сельском хозяйстве на субсчете 080 «Затраты на производство» или 211 «Расходы по внебюджетным средствам» ведется отдельно по растениеводству и животноводству.

При наличии в подсобном хозяйстве автомобильного или гужевого транспорта на субсчете 210 на отдельных аналитических счетах можно учитывать затраты по содержанию и эксплуатации этих видов транспорта. Ежемесячно расходы по содержанию и эксплуатации автомобильного и гужевого транспорта распределяются по потребителям (отраслям производства и видам сельскохозяйственной продукции) исходя из объема выполненных работ (тонно-километров, коне-дней) и их **плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.**

В конце года списываются и распределяются по отраслям производства и отдельным видам сельскохозяйственной продукции накладные расходы. Порядок распределения накладных расходов устанавливается соответствующими министерствами, ведомствами или определяется организацией самостоятельно при формировании учетной политики. В качестве базы распределения в зависимости от особенностей производства могут быть использованы: прямая заработная плата производственных рабочих, стоимость израсходованных на производство материалов, общая сумма прямых затрат.

При списании накладных расходов составляется запись:

Д-т 080 «Затраты на производство»

К-т 210 «Расходы к распределению».

По субсчетам 080 «Затраты на производство», 211 «Расходы по внебюджетным средствам» может быть дебетовый остаток, который показывает величину незавершенного производства (НЗП).

По кредиту субсчетов 080 «Затраты на производство», 211 «Расходы по внебюджетным средствам» отражаются: фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции; стоимость забракованной продукции; возврат материалов из производства.

Фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции (в том числе, продукции подсобных сельских хозяйств) определяется по формуле

$$\Phi_{\text{сб}} = \text{НЗП}_{\text{н}} + \text{З} - \text{НЗП}_{\text{к}} - \text{Б} - \text{М},$$

где $\Phi_{\text{сб}}$ – фактическая себестоимость изготовленной продукции;

$\text{НЗП}_{\text{н}}$ – незавершенное производство на начало отчетного периода;

З – затраты за отчетный период;

$\text{НЗП}_{\text{к}}$ – незавершенное производство на конец отчетного периода;

Б – стоимость забракованной продукции;

М – стоимость возвращенных из производства неиспользованных материалов.

Согласно Инструкции № 157 расходы по внебюджетным средствам в сумме, равной фактической себестоимости изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, списываются с кредита субсчета 211 в дебет субсчетов 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)». Списание расходов производится ежемесячно.

Если в соответствии с учетной политикой для учета затрат подсобных хозяйств используется субсчет 080 «Затраты на производство», порядок списания расходов, по мнению автора, должен быть аналогичен порядку списания расходов, названному выше (в подсобных хозяйствах промышленного характера – ежемесячно, в подсобных сельских и учебно-опытных хозяйствах – в конце года).

Обратим внимание, что согласно п. 21 Инструкции № 22 бухгалтерский баланс на 1 января следующего года составляется после годового заключения счетов. Под годовым заключением счетов понимается отражение в учете заключительных записей по списанию произведенных в течение текущего отчетного года фактических расходов не только за счет бюджетного источника финансирования, но и затрат, произведенных за счет внебюджетных источников. Это означает, что Инструкция № 22 не предполагает ежемесячное списание расходов при осуществлении предпринимательской деятельности, а только в конце года, т. е. не увязана с Инструкцией № 157.

В п. 21 Инструкции № 22 есть еще одно положение, разъясняющее порядок годового заключения счетов: если сумма фактических расходов превышает остаток соответствующего источника финансирования, списание расходов производится в сумме, равной остатку источника финансирования. В случае, когда источник финансирования превышает сумму фактических расходов, после списания расходов остаются источники финансирования по кредиту

соответствующих счетов (субсчетов). По мнению автора, это положение может быть использовано только при отражении операций за счет бюджетного финансирования. Согласно п.11 Инструкции № 157 расходы по внебюджетным средствам списываются без всяких оговорок в дебет субсчетов 237 «Прочие источники» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» *ежемесячно* (в подсобных сельских и учебно-опытных хозяйствах – *в конце года*).

Заметим также, что в Плате счетов бухгалтерского учета бюджетных организаций в отличие от плана счетов коммерческих организаций отсутствует счет для обобщения информации о потерях от брака. По мнению автора, при наличии брака информацию о нем можно обобщать на отдельном аналитическом счете к субсчету 080 «Затраты на производство». По дебету аналитического счета «Брак в производстве» собираются затраты по браку, по кредиту – суммы частичного возмещения потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; суммы, удержанные с виновников брака, и др.). По окончании отчетного периода определяется сумма потерь от брака (разница между затратами на брак и суммой частичного возмещения потерь от брака), которая относится к затратам производства тех видов продукции, по которым учтен брак.

Характеристика субсчетов по учету доходов (выручки). Субсчета 237 «Прочие источники» и 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» предназначены для учета реализованной продукции. По кредиту субсчетов отражается выручка от реализации продукции, а по дебету – фактическая производственная себестоимость реализованной продукции, расходы по отгрузке и реализации, а также налоги, уплачиваемые из выручки.

Сравнением (сопоставлением) записей по кредиту и дебету субсчетов 237 «Прочие источники» и 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» определяется финансовый результат от реализации (прибыль или убыток). Если сумма записей по кредиту превышает сумму записей по дебету, получим прибыль, а наоборот – убыток. Сумма прибыли списывается по дебету субсчетов 237, 280 в кредит субсчета 410 «Прибыли и убытки», а сумма убытка отражается обратной записью.

Выручка от реализации отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации *«по отгрузке»* или *«по оплате»*.

Большинство бюджетных организаций предпочитают применение варианта учета реализации *«по оплате»*. В этом случае реализованной считается отгруженная и оплаченная покупателями (заказчиками) готовая продукция.

Аналитический учет доходов и расходов ведется по каждому виду деятельности, а в централизованных бухгалтериях, кроме того, по каждой обслуживаемой организации. В подсобных сельских хозяйствах расходы учитываются по субсчетам 080 «Затраты на производство» и 211 «Расходы по внебюджетным средствам» отдельно по растениеводству и животноводству, а также по видам производимой продукции. Учет названных расходов ведется, кроме того, в разрезе позиций ведомственной, функциональной и программной классификаций расходов бюджета, предусмотренных сметой доходов и расходов внебюджетных средств и отчетом об исполнении сметы доходов и расходов внебюджетных средств по форме 4.

Затраты на производство в растениеводстве учитываются по отдельным сельскохозяйственным культурам или группам однородных культур в разрезе установленных статей калькуляции.

Затраты под урожай будущих лет учитываются отдельно по видам сельскохозяйственных работ (подъем зяби, лущение, известкование), так как при их выполнении, как правило, отсутствует информация о том, какие культуры будут выращиваться на обрабатываемых полях. По окончании сева эти затраты распределяются по отдельным сельскохозяйственным культурам пропорционально площади в гектарах, занятой под соответствующими культурами.

Затраты под урожай будущих лет *не включаются* в себестоимость продукции текущего года, а учитываются как остаток незавершенного производства на конец года по субсчету 080 «Затраты на производство» или 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

Отдельными объектами учета затрат в растениеводстве могут быть работы по орошению, осушению земель. Затраты по ним также распределяют по культурам пропорционально посевным площадям.

Объекты учета затрат и объекты калькуляции в растениеводстве, как правило, не совпадают в связи с тем, что производственный цикл отдельной культуры может заканчиваться выходом основной, сопряженной и побочной продукции.

В этом случае возникает необходимость распределения затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией, для чего в первую очередь из общей суммы затрат по культуре исключаются затраты, относящиеся к побочной продукции по нормам расходов по заготовке побочной продукции. Оставшаяся сумма затрат распределяется между основной и сопряженной продукцией.

Пересчет разных видов продукции в основную (условную) продукцию производится с

помощью установленных на каждый вид переработанных коэффициентов или исходя из удельного веса полноценного (основного) продукта в них, определяемого по данным лабораторного анализа.

Затраты на производство в животноводстве учитываются по отраслям: скотоводство, свиноводство, овцеводство и т.д. в разрезе установленных статей калькуляции. Каждая отрасль специализируется на производстве конкретных видов продукции. Например, скотоводство может специализироваться на производстве молока или на выращивании скота на мясо. Поэтому затраты внутри каждой отрасли группируются по видам и технологическим группам животных (отдельно по животным основного стада, числящимся на субсчете 017 «Рабочий и продуктивный скот», и отдельно по животным, находящимся на выращивании и откорме, которые учитываются на субсчете 050 «Животные на выращивании и откорме»).

В большинстве отраслей животноводства отсутствует незавершенное производство.

В животноводстве, как и в растениеводстве, объекты учета затрат и калькуляции не совпадают. Например, в молочном животноводстве крупного рогатого скота объектами калькулирования являются три вида продукции: молоко, приплод, навоз. В хозяйствах, занимающихся выращиванием молодняка и откормом животных, объектами калькулирования являются прирост живой массы, продукция выращивания скота и побочная продукция (молоко, навоз).

Последовательность калькуляционных расчетов в животноводстве такая же, как и в растениеводстве.

Порядок оценки побочной продукции. Молоко в мясном животноводстве рекомендуется приходовать по закупочной цене.

Навоз оценивается по нормативным расходам на его уборку плюс стоимость подстилки.

Другие виды побочной продукции, например, пух, шерсть-линька, оцениваются по ценам возможной реализации (использования).

В мясном животноводстве для определения прироста живой массы и продукции выращивания скота на 1-е число месяца производится взвешивание животных, также при их выбытии из хозяйства, постановке на откорм, снятии с откорма и в других случаях.

Прирост живой массы за отчетный период (месяц, квартал, год) определяется следующим образом: масса животных, находящихся в наличии на конец отчетного периода, плюс масса выбывшего поголовья в течение отчетного периода, минус масса животных, находящихся в наличии на начало отчетного периода, минус масса поступившего на откорм поголовья в течение отчетного периода.



Продукция выращивания скота за отчетный период определяется как разница между приростом живой массы животных и живой массой животных, павших в течение отчетного периода.

Прирост по мелким животным, например, кроликам рекомендуется исчислять расчетным путем (без взвешивания) исходя из количества кормо-дней пребывания животных на откорме.

Фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы рассчитывается в конце года делением суммы затрат по выращиванию и откорму, учтенной по дебету субсчета 080 «Затраты на производство» или 211 «Расходы по внебюджетным средствам» соответствующего аналитического счета (за минусом стоимости побочной продукции) на прирост живой массы за год.

Учет сельскохозяйственной продукции ведется на субсчетах 030 «Продукция на складе», 050 «Животные на выращивании и откорме», 065 «Корма и фураж» (при оприходовании продукции растениеводства, предназначенной для кормления животных), 067 «Прочие материалы» (при оприходовании семян). При поступлении продукции из производства эти субсчета дебетуются, а кредитуется субсчет 080 «Затраты на производство» или субсчет 211 «Расходы по внебюджетным средствам».

Аналитический учет готовой продукции в бухгалтерии ведется по наименованию, ассортименту, количеству, стоимости и по местам хранения (материально ответственным лицам), а в централизованных бухгалтериях, кроме того, в разрезе обслуживаемых организаций. Регистры аналитического учета могут быть книга количественно-суммового учета материальных ценностей ф. 296, 296Б или карточки ф.296А такого же названия.

При ведении аналитического учета готовой продукции на карточках ф. 296А карточки регистрируются в реестре карточек ф. 279.

Ведение книг ф. 296, 296Б и карточек ф. 296А начинается с переноса остатков на начало года. В конце каждого месяца по каждому аналитическому счету подсчитывается дебетовый и кредитовый оборот и выводится остаток на начало следующего месяца.

Взаимосвязь синтетического и аналитического учета. Для проверки правильности записей, произведенных в регистрах синтетического и аналитического учета, в бухгалтерии имеются оборотные ведомости по материальным запасам ф. М-44. Оборотные ведомости составляются в количественном и стоимостном выражении. Суммовые итоги оборотов и остатка готовой продукции в оборотной ведомости сверяются с итогами оборотов и остатком по субсчету 030 «Готовая продукция» в книге «журнал-главная». Оборотные ведомости открываются на год и составляются ежемесячно.

Учет готовой продукции на складе ведет материально ответственное лицо в количественном выражении по наименованиям, ассортименту в книге складского учета материальных ценностей ф. М-17 или на карточках такого же названия ф. М-17А. На каждое наименование (ассортимент) готовой продукции отводится отдельная страница в книге или открывается отдельная карточка. Записи в книгу (карточки) производятся на основании приходных и расходных документов только в количественном выражении, как правило, в день совершения операций. После каждой записи (по приходу или расходу) выводится остаток материалов.

Отражение в бухгалтерском учете отгрузки и реализации продукции. В связи с тем, что фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции определяется лишь в конце года, движение продукции (выпуск из производства, отпуск покупателям и др.) в течение года отражается по плановой себестоимости и корректируется до фактической себестоимости лишь в конце года, после составления отчетных калькуляций.

На плановую себестоимость отгруженной покупателям сельскохозяйственной продукции в течение года составляется запись:

Д-т 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» или 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» (в зависимости от варианта учета реализации)

К-т 030 «Продукция на складе», 050 «Животные на выращивании и откорме».

На плановую себестоимость использованных на производство семян, кормов делается запись:

Д-т 080 «Затраты на производство» или 211 «Расходы по внебюджетным средствам»

К-т 065 «Корма и фураж», 067 «Прочие материалы».

В конце года по записям на субсчете 080 «Затраты на производство» или субсчете 211 «Расходы по внебюджетным средствам» определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции. Сравнением фактической себестоимости с плановой себестоимостью определяется сумма отклонений фактической себестоимости от плановой (перерасход или экономия), которая списывается с кредита субсчета 080 или субсчета 211 и распределяется между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально плановой себестоимости этой продукции.

На сумму перерасхода составляется дополнительная запись, а на сумму экономии – сторнировочная запись:

Д-т 030 «Продукция на складе», 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная», 050 «Животные на выращивании и откорме», 065 «Корма и фураж», 067 «Прочие материалы» –

на сумму отклонений, относящихся к нереализованной продукции

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или **237 «Прочие источники»** – на сумму отклонений, относящихся к реализованной продукции

К-т 080 «Затраты на производство» или **211 «Расходы по внебюджетным средствам»** – на общую сумму отклонений.

При убое животных по окончании откорма продукция приходится по плановой себестоимости:

Д-т 030 «Продукция на складе»

К-т 050 «Животные на выращивании и откорме».

В конце года убитые животные оцениваются по средней себестоимости живой массы, которая определяется делением стоимости животных на их живую массу.

Стоимость животных определяется следующим образом: стоимость животных на начало года плюс стоимость животных, поступивших на откорм в течение года, плюс себестоимость прироста живой массы.

Разница между стоимостью убитых животных и стоимостью полученной продукции распределяется между реализованной и нереализованной продукцией.

В результате этих записей остаток сельскохозяйственной продукции в балансе на 1 января будет отражен по фактической себестоимости, а по дебету субсчета 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» или 237 «Прочие источники» отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, что соответствует характеристике данных субсчетов.

Рассмотрим условный пример отражения в бухгалтерском учете операций по выпуску готовой продукции, ее отгрузки и реализации.

Пример

1. Оприходовано в течение года 600 ц зерна озимой пшеницы в оценке по плановой себестоимости 90 000 руб. за 1 ц:

Д-т 030 «Продукция на складе»

К-т 080 «Затраты на производство» – 54 000 000 руб.

2. Оприходовано в течение года 60 ц зерноотходов (сопряженная продукция) в оценке по плановой себестоимости 30 000 руб. за 1 ц:

Д-т 030 «Продукция на складе»

К-т 080 «Затраты на производство» – 1 800 000 руб.

3. Оприходована солома 1000 ц (побочная продукция) в оценке по нормативным затратам на заготовку:

Д-т 030 «Продукция на складе»

К-т 080 «Затраты на производство» – 5 000 000 руб.

4. Отгружено в течение года покупателям 500 ц зерна озимой пшеницы (плановая себестоимость – 45 000 000 руб.; отпускная стоимость – 75 000 000 руб.):

– вариант учета реализации «по отгрузке» (две записи одновременно):

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 030 «Продукция на складе» – 45 000 000 руб.

Д-т 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 75 000 000 руб.

– вариант учета реализации «по оплате»:

Д-т 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная»

К-т 030 «Продукция на складе» – 45 000 000 руб.

5. Поступила выручка (плата за отгруженную продукцию) от покупателей:

– вариант учета реализации «по отгрузке»:

Д-т 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

К-т 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 75 000 000 руб.

– вариант учета реализации «по оплате»:

Д-т 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам»

К-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 75 000 000 руб.

6. Списание плановой себестоимости реализованной продукции (вариант учета реализации «по оплате»):

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» – 45 000 000 руб.

7. Израсходовано 60 ц зерноотходов в течение года на корм скоту по плановой себестоимости:

Д-т 080 «Затраты на производство» (животноводство)

К-т 030 «Продукция на складе» – 1 800 000 руб.

8. В конце года определена фактическая себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции:

зерно (600 ц) – 60 000 000 руб.;

зерноотходы (60 ц) – 2 400 000 руб.;

солома (1000 ц) – 5 000 000 руб.

9. Определена сумма отклонений фактической себестоимости выпущенной продукции от ее плановой себестоимости:

по зерну – 6 000 000 руб. (60 000 000 – 54 000 000)

по зерноотходам – 600 000 руб. (2 400 000 – 1 800 000).



10. Списываются в конце года отклонения фактической себестоимости от плановой себестоимости по зерну и распределяются между реализованным и нереализованным зерном пропорционально плановой его себестоимости:

– вариант учета реализации «по отгрузке»:

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» – 5 000 000 руб. (6 000 000 / 54 000 000 x 45 000 000)

Д-т 030 «Продукция на складе» – 1 000 000 руб. (6 000 000 – 5 000 000)

К-т 080 «Затраты на производство» – 6 000 000 руб.

– вариант учета реализации «по оплате» (две записи одновременно):

Д-т 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» – 5 000 000 руб. (6 000 000 / 54 000 000 x 45 000 000)

Д-т 030 «Продукция на складе» – 1 000 000 руб. (6 000 000 – 5 000 000)

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» – 5 000 000 руб.

11. Списываются и распределяются в конце года отклонения фактической себестоимости от плановой себестоимости по зерноотходам:

Д-т 080 «Затраты на производство» (животноводство)

К-т 080 «Затраты на производство» (растениеводство) – 600 000 руб.

Как видим, для учета продукции, отгруженной покупателям, при использовании варианта учета реализации «по оплате» предназначен активный субсчет 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная». По дебету этого субсчета в течение года отражается плановая себестоимость отгруженной (отпущенной) покупателям продукции, а по кредиту – плановая себестоимость реализованной (оплаченной) продукции. В конце года плановая себестоимость отгруженной и реализованной продукции доводится до фактической себестоимости.

Остаток по субсчету 031 «Продукция (работы, услуги) отгруженная» на 1 января означает фактическую себестоимость продукции, не оплаченной покупателями. Аналитический учет по субсчету 031 ведется в разрезе покупателей, по каждой товарной или товарно-транспортной накладной.

Учет расчетов с покупателями при использовании варианта учета реализации «по оплате» ведется вне системы счетов бухгалтерского учета в ведомости отгрузки и реализации продукции (работ, услуг). Ее форма приведена в Методических указаниях о порядке учета материальных запасов учреждениями и организа-

циями, состоящими на бюджете, утвержденных приказом Минфина РФ от 11.12.1997 г. № 59.

Из приведенной в примере корреспонденции субсчетов видно, что порядок отражения на счетах отгрузки и реализации продукции зависит от применяемого в организации варианта учета реализации: «по оплате» или «по отгрузке». В конце года в обоих случаях плановая себестоимость отгруженной и реализованной продукции доведена до фактической себестоимости. Теперь по записям на субсчете 280 «Реализация продукции (работ, услуг)» (сравнением суммы записей по кредиту и дебету) можно определять финансовый результат от реализации продукции. Получена прибыль в сумме 25 000 000 руб. (75 000 000 – 45 000 000 – 5 000 000). С целью упрощения в примере не предусмотрены налоги, уплачиваемые из выручки.

На сумму прибыли (25 000 000 руб.) составляется запись:

Д-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)»

К-т 410 «Прибыли и убытки».

Обратим внимание, что последовательность и порядок отражения в бухгалтерском учете отгрузки продукции и поступления платы (выручки) от покупателей зависит от того, когда производится оплата за отгруженную продукцию (предварительно или после отгрузки).

При поступлении предоплаты составляется запись:

Д-т 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» и др.

К-т 155 «Расчеты с заказчиками по авансам».

Запись по кредиту субсчета 155 «Расчеты с заказчиками по авансам» говорит об образовании кредиторской задолженности, которая будет погашаться при отгрузке продукции покупателю.

После отгрузки продукции покупателям на отпускную стоимость отгруженной продукции, предварительно оплаченной покупателями, составляются записи:

– вариант учета реализации «по отгрузке»:

Д-т 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»

К-т 154 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

– вариант учета реализации «по оплате»:

Д-т 155 «Расчеты с заказчиками по авансам»

К-т 280 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Анна ЧЕРНЮК,
доцент БГЭУ