Тема 1. **Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности**

1. ЗНАЧЕНИЕ И ЗАДАЧИ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
2. ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ, ОБЪЕКТЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ И КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ ЕДИНИЦЫ
3. УЧЕТ ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА
4. УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА
5. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ
6. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

ВОПРОС 1

*Себестоимость* продукции, работ, услуг представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Актуальность показателя себестоимости продукции на прямую связана с другой категорией – прибылью, а также с налогообложением.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости являются:

1. Полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию;
2. Контроль за исполнением смет и затрат на производство, с целью выявления резервов экономии, а также сокращения непроизводственных затрат и потерь;

В процессе учета затрат на производства и калькулирования себестоимости важно соблюдать следующие принципы:

1. Группировка затрат осуществляется по объектам учета и местам возникновения;
2. Обеспечивается согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования, как в плановых, так и фактических расчетах;
3. Включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость, независимо от времени оплаты;
4. Учет косвенных расходов и их распределение по объектам калькулирования, осуществляется по единой методике в плановых и фактических расчетах.

Раздельное отражение затрат по нормам и отклонениям от нормы

ВОПРОС 2

Исчисление себестоимости продукции связано с правильным определением объектов учета затрат. В разделах производства такими объектами могут быть:

* отдельный вид выпускаемой продукции;
* группа однородной продукции, включающая несколько ее видов;
* отдельные предметы и стадии производства.

Объектами калькулирования выступают отдельные виды, группы изделий, отдельные изделия, полуфабрикаты разной степени готовности, заказы, работы, услуги.

Объекты калькулирования чаще всего совпадают с объектами учета затрат, но могут быть и шире, т.к. включают несколько объектов учета.

Единицами калькулирования являются натуральные и условно натуральные единицы (1000 шт. кирпича, банки, погонные метры), заказы на отдельные виды продукции, машинокомплекты и т.д.

ВОПРОС 3

Порядок группировки затрат по элементам, по статьям – см. основы организации бухгалтерского учета в промышленности.

По элементам:

1. материальные затраты (за вычетом возвратных отходов Д-т 08,20,….44 К-т10);
2. расходы на оплату труда (Д-т 08,20,….44 К-т70);
3. расходы (отчисления) на социальные нужды (К-т69);
4. амортизация ОС, нем активов (К-т02,05);
5. прочие расходы (К-т51,52,68,71,60,76,94,96,97);.

Группировка затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции производится в группировочных и разработочных таблицах, данные которых собираются затем в журнале-ордере №10 или в соответствующей машинограмме.

Материальные затраты:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Топливо и энергия на технологические цели.
4. Покупные изделия и полуфабрикаты (Д-т 20, К-т10,21);
5. Основная заработная плата рабочих (Д-т 20, К-т70);
6. Дополнительная заработная плата (Д-т 20, К-т70);
7. Отчисления на соц.страхования (Д-т 20, К-т69);
8. Общепроизводственные расходы (Д-т 20, К-т25);
9. Общехозяйственные расходы (Д-т 20, К-т26);
10. Расходы на подготовку и освоение производства
11. Специальные и прочие производственные расходы;
12. Потери от брака

ИТОГО ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ

1. Коммерческие расходы

ИТОГО ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ

С1-7 прямые одноэлементные. А с 8-13- косвенные комплексные.

 По отношению к объему производства:

-переменные;

-условно-постоянные.

По месту возникновения:

-производственные;

-внепроизводственные.

*+ смотри хозяйственные процессы по классификации затрат.*

Ст 1. Сырье и материалы.

Выдача материалов в производство осуществляется по учетным нормам на основании лимитных, лимитно-заборных карт, требований и других документов.

Для списания материалов первичные документы токсируются по учетным ценам или фактической себестоимости, полученные данные обобщаются в разработочной таблице №1 или машинорамме в аналитическом разрезе, т.е. по объектам учета.

На большинстве предприятий расход материалов по видам продукции учитывается прямым путем на основании проставленных на первичных документах кодах производственных затрат, включающих балансовый счет, цех, бригаду, смену и номер изделия.

Однако прямое отношение материалов на себестоимость изделий не всегда возможно. Если материалы используются для изготовления нескольких видов или сортов продукции и отпускаются в производство обезличенно, их распределение по видам и сортам производится:

* либо пропорционально весу и количеству продукции;
* либо по установленным коэффициентам;
* либо пропорционально нормативному расходу на фактический выпуск.

В зависимости от целевого использования материальных ценностей дебетуются счета:

20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательные производства»,

25 «Общепроизводственные расходы»,

26 «Общехозяйственные расходы»,

28 «Брак в производстве»,

29 «Обслуживание производства и хозяйства»,

10 «Материалы»,

44.1 «Коммерческие расходы»,

44.2 «Издержки обращения»,

и т. д

и кредитуются счет 10 «Материалы» или счета 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» по фактической себестоимости или по фиксированным ценам + отклонения.

Ст.2 Возвратные расходы.

При раскрое и обработки материалов имеют место отходы т.е остатки сырья и материалов полностью или частично утратившие свои потребительские свойства, что приводит к дополнительным затратам при их повторном использовании. Кроме возвратных бывают безвозвратные отходы (усушка, угары и т.д.)., которые не подлежат учету и не оцениваются. Все остальные возвратные отходы оцениваются по цене возможной реализации или использования

Д10.6 К20.

Ст.3 Топливо и энергия.

В эту статью включают как топливо и энергию вырабатываемые на самом предприятии , так и полученных со стороны. (Энергия- пар, горячая вода, электричество, дрова, сжатый кислород и т д.).

Д20 К60.—полученные со стороны

Д20 К10,23 – на самом предприятии

Согласно п.2.6. основных положений по включению затрат в себестоимость включает топливо, энергию в пределах установленных норм их расхода. При списании ГСМ сверхлинейных норм на 100 км. пробега с учетом повышающих и понижающих коэф. Перерасход может быть отнесен на водителя. Он удерживается обычным порядком из заработной платы. При проверки ГОСКОМЭНЕРГОСБЕРЕЖЕНИЕМ налагаются штрафы за перерасход

Д99 К68. –штрафные санкции за перерасход.

Ст.4 Полуфабрикаты и покупные изделия.

Это затраты или услуги производственного характера на приобретение в порядке кооперации готовых изделий, используемых в комплектации.

Д20 К10 –списываются полуфабрикаты собствен изготовления.

Д20 К60 – списываются услуги производственного характера.

 Кроме стоимости самих материалов по учетным ценам на себестоимость относятся отклонения от учетных цен

Д20 К16 (10)– списывается отклонения от учетных цен.

Ст.5 Основная и дополнительная заработная плата.

Основная заработная плата рабочих сдельщиков относится на объекты учета по прямому признаку, на основании первичных документов (наряд, маршрутный лист и т.д.) Д20 – К70

Основная заработная плата повременщиков, а также доплаты (за ночную, сверхурочные) распределяются пропорционально оплате сдельщиков, в некоторых отраслях пропорционально материальным затратам.

Дополнительная заработная плата, в том числе резервирование отпускных относятся на себестоимость пропорционально основной.

Д20 – К70 дополнительная заработная плата

Д96 – К70 отпускные будущих периодов

Д97 – К70

Ст.6 Отчисления на социальное страхование.

Отчисления в фонд социальной защиты населения производится пропорционально основной дополнительной заработной плате, на те же счета что и прямая заработная плата.

Д20 – К69 отчисления в фонд социальной защиты населения от основной и дополнительной заработной плате.

КОМПЛЕКСНЫЕ И КОСВЕННЫЕ СТАТЬИ

СТАТЬЯ 10: **Учет расходов на освоение и подготовку производства**

Особенностью этих расходов является то, что они не совпадают во времени с выпуском продукции, поэтому накапливаются по дебету счета 97 , а с началом выпуска продукции включаются в ее себестоимость по сметным ставкам погашения, рассчитанным самими предприятиями

Д20 – К97.

 Первоначально: Д97 К 10,70,68 и т. д. –предварительный учет, после перехода на массовый выпуск собранные расходы на 97 списываются как указано выше т. е. сметная ставка равняется сумма затрат на освоение : плановый выпуск продукции.

Например. Все расходы на 97 составляют 360 млн. руб в корреспонденции с кредитом различных счетов (10,70 …). Плановый выпуск 360 тыс руб. за 3 года.

Сметная ставка составляет 360 000 000 :360 000 равно 1 000 руб.

В январе выпустили 100 штук, в феврале 80 штук, следовательно , в январе

 Д20 – К97-100 000 , в феврале Д20 – К97-80 000.

На предприятиях осуществляются отчисления в отраслевые фонды.

С начало отчисления в отраслевые фонды по установленному нормативу Д20 – К76. Перечисления в фонды Д76– К51. Затем при необходимости осуществления расходов на подготовку и освоение производства предприятие обращается в вышестоящие организации с заявкой. При поступлении от вышестоящей организации требуемой суммы Д51 – К86, а при использовании средств списание расходов отражается записью Д86 – К97.

СТАТЬЯ 8: Общепроизводственные расходы – счет 25

Это расходы, связанные с управлением цехов или цеховой структуры. Счет 25 имеет два субсчета:

25/1. Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, при большом удельном весе этих расходов могут выделятся в отдельную статью из общепроизводственных расходов.

25/2 Расходы по управлению.

На этих субсчетах собираются затраты с кредита счетов:

10 «Материалы»,

05 «Амортизация нематериальных активов»,

02 «Амортизхация основных средств»,

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

68 «Расчеты с бюджетом»,

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

51 «Расчетный счет»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

96 «Резервы предстоящих расходов»,

и т. д.

Собранная сумма затрат ежемесячно списывается с 25 счета и включается в затраты основного или вспомогательного производства.

Между объектами калькулирования эти расходы распределяются пропорционально основной и дополнительной заработной плате рабочих либо по сметным ставкам.

СТАТЬЯ 9: Общехозяйственные расходы – счет 26

Это расходы связанные с общим управлением и организацией производства в целом по предприятию и включают в себя следующую номенклатуру статей (ведомость №15):

А: Расходы на управление предприятием:

1. Оплата труда административно-управленческого персонала

Д26 – К70

1. Командировки и перемещения

Д26 – К71

1. Прочие расходы:

Д26 – К10 канцелярские

Д26 – К76 почтово-телеграфные

Д26 – К70, 10 содержание и ремонт зданий административно-управленческого назначения

Д26 – К97 оплата консультационных, информационных, аудиторских и других услуг (нормируется).

Б: Общехозяйственные расходы:

4) содержание персонала не управленческого характера (уборщицы, секретари, вахтеры и т.д.)

Д26 – К70

5) амортизация зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения

Д26 – К02

6) износ нематериальных активов

Д26 – К05

7) содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения

Д26 – К10, 70, 68, 69, 76, 96

8) производство испытаний, опытов, исследований. Содержание общезаводских лабораторий

Д26 – К10, 68, 69, 70, 02

9) расходы на изобретения, технические усовершенствования и рационалистические предложения

Д26 – К10, 70, 68, 69, 02

10) услуги сторонних организаций на проведение НИОКР

Д26 – К76, 10, 70, 68, 69, 02

11) охрана труда

Д26 – К 10 (различные обеззараживающие средства)

12) содержание противопожарной и сторожевой охраны

 Д26 – К10,

13) подготовка кадров (обязательно нормируется)

 Д26 – К76, 60, 97

14) организационный набор рабочей силы (заработная плата лиц, проводящих собеседование и т.д.)

 Д26 – К70

15) представительские расходы (нормируются)

 Д26 – К71, 76, 60

16) охрана окружающей среды

 Д26 – К02, 60, 76, 23

17) прочие расходы (мор тараканов, санитарно-гигиенические мероприятия, страхование жизни и т.д.)

 Д26 – К10, 60, 76, 69

В: Сборы и отчисления

18) налоги, сборы и прочие обязательные отчисления (на себестоимость)

а) платежи в республиканский бюджет от фонда заработной платы по единому нормативу (5%) – счет 68

б) отчисления в фонд социальной защиты населения (35%) – счет 69

в) земельный налог (в пределах норм) Д26 – К68

г) экологический (в пределах норм) Д26 – К68

д) различные государственные пошлины по оформлению заграничных паспортов, виз и т.д.

Г: Общезаводские непроизводственные расходы

19) потери от простоев по внутренним причинам

 Д26 – К70

20) недостачи на заводских складах в пределах норм естественной убыли

 Д26 – К10, 43

СТАТЬЯ 12: Потери от брака

Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, которые не соответствуют стандартам и техническим условиям. Брак представляет собой непроизводительные затраты, уменьшающие выпуск годной продукции, но повышающие ее себестоимость.

Брак бывает:

* исправимый и неисправимый;
* внешний и внутренний (обнаруженный в процессе производства до сдачи на склад)

Для учета брака используется активно-калькуляционный счет 28 «Брак в производстве». По дебету отражается :

1. себестоимость окончательно забракованных изделий;
2. расходы по исправлению брака.

По кредиту отражается – суммы возмещения потерь от брака: удержания из заработной платы виновников, стоимость окончательного забракованных изделий по цене возможного использования; суммы признанных претензий поставщика, если брак произошел по их вине.

ПРИМЕР

Д28 – К20 себестоимость забракованных изделий (сумма 25000)

Д28 – К10, 70, 68, 69 себестоимость окончательно забракованных изделий (сумма 5000)

Д10 – К28 оприходованы отходы по цене возможного использования (сумма 10000)

Д70 – К28 удержано из заработной платы виновного (сумма 5000)

Д20 – К28 списываются потери от брака на себестоимость продукции (сумма 15000 = 30000 – 15000)

СТАТЬЯ11 : Специальные и прочие производственные расходы

Здесь отражаются затраты, связанные с гарантийным обслуживанием и ремонтом проданной с гарантией продукции, а также затраты на стандартизацию, отчисления в инвестиционные фонды.

Распределение прочих производственных расходов между отдельными видами продукции производится пропорционально производственной себестоимости.

СТАТЬЯ13 : Коммерческие расходы смотри тему реализация.

ВОПРОС 4

Для учета затрат вспомогательного производства применяется активно-калькуляционный счет 23 «Вспомогательное производство».

По дебету учитываются затраты с кредита счетов:

10 «Материалы»,

05 «Амортизация нематериальных активов»,

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

96 «Резервы предстоящих расходов»,

68 «Расчеты по налогам и сборам»,

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,

02 «Амортизация основных средств»,

25 «Общепроизводственные расходы»,

26 «Общехозяйственные расходы»,

97 «Расходы будущих периодов».

Указанные ведомости ведут в ведомости №12 по каждому хозяйству. В ведомости №12 учитывается затраты по цеху в целом, а в дополнение к ней открываются карточки аналитического учета, в том случае, если во вспомогательном цеху вырабатывают несколько видов продукции (работ, услуг).

Прямые затраты непосредственно учитываются на счете 23 «Вспомогательное производство», а косвенные могут предварительно собираться на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В конце месяца учтенные на счете 23 «Вспомогательное производство» затраты распределяются по потребителям, при этом следует принимать во внимание такую особенность вспомогательных производств, как взаимное потребление услуг и работ друг друга. Поэтому при исчислении затрат, подлежащих распределению, стоимость встречных услуг для упрощения учета оценивается по плановой себестоимости.

Расчеты обобщаются в разработочной таблице №9 (РТ-9) «Распределение услуг вспомогательных производств».

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Собственные затраты | Плановая себестоимость принятых встречных услуг | Плановая себестоимость оказанных встречных услуг | Фактическая себестоимость оказанных услуг |
| 1. Затраты энергетического цеха | 12400 | 330 | 250 | 12480 |
| 2. Затраты транспортного цеха | 8000 | 50 | 300 | 7750 |
| 3. Затраты ремонтного цеха | 13000 | 200 | 30 | 13170 |
| Итого: | 33400 | 580 | 580 | 33400 |

Плановая себестоимость взаимных услуг отражается в учете внутренней записью по счету 23 «Вспомогательное производство».

Д23 «Вспомогательное производство» / энергетический

К23 «Вспомогательное производство» / транспортный цех (сумма 300)

К23 «Вспомогательное производство» / ремонтный цен (сумма 30).

На фактическую себестоимость отпущенную основным потребителям продукции, выполненных работ и оказанных услуг, кредитуется счет 23 «Вспомогательное производство» и дебетуется счет по учету затрат.

1. Д23, 25, 26 (96 вместо всех этих счетов) на стоимость текущего ремонта основных средств по месту нахождения (или за счет резерва или ремонтного фонда)

2. Д08 «вложения во внеоборотные активы» фактическая стоимость работ по модернизации основных средств

3. Д97 «Доходы будущих периодов» на капитальный ремонт основных средств у арендатора за счет арендодателя

4. Д20 «Основное производство» энергия на технологические цели

5.Д25 «Общепроизводственные расходы»,

 Д26 «Общехозяйственные расходы» отопление, освещение цехов и заводоуправления

6. Д29 отопление, освещение объектов непроизводственного назначения

7. Д44.1 транспортные услуги по доставке готовой продукции, а также изготовление тары.

ВОПРОС 5

Обобщение затрат на производство осуществляется ежемесячно, на счетах синтетического и аналитического учета.

Сводные данные необходимы для составления отчетности о затратах (дебет счета 20 «Основное производство») и себестоимости готовой продукции (кредит счета 20 «Основное производство»), а также для расчетов налогов.

Обобщение происходит в следующей последовательности – сначала на счете 20 «Основное производство» (по цехам) собираются прямые затраты; затем распределяются услуги вспомогательных производств, значительная часть которых относится на счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»; затем распределяются и списываются затраты на счете 20 «Основное производство» – расходы косвенного порядка, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», затем определяется и списывается на счет 20 «Основное производство» потери от брака.

Для определения окончательной суммы затрат на производство следует из общей суммы этих затрат исключить:

1. стоимость полученных отходов по ценам реализации или возможного использования;
2. себестоимость забракованной продукции;
3. себестоимость возвращенных на склад материалов.

Эти статьи списываются на уменьшение затрат:

Д10, 18 – К20

Синтетический учет затрат на производство при журнально-ордерной форме ведется в журнале-ордере №10, он построен по принципу шахматной ведомости.

Подлежащим указывается дебетовые производственные счета; сказуемым – кредитовые.

В журнале-ордере №10 имеется три раздела:

Первый раздел называется «Издержки производства», заполняется на основании итоговых данных ведомостей №12 по учету затрат цехов, ведомости №15 по учету общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей.

Подсчитываются итоги по горизонтали и вертикали, причем вертикальные итоги указываются в разных строчках или по экономическим элементам, или по статьям калькуляции. Это необходимо для исключения повторного счета.

Во втором разделе журнала-ордера №10 рассчитываются затраты по экономическим элементам, для чего переносят из первого раздела итоги строки «Итого по экономическим элементам», а затем затраты корректируются на суммы внутризаводского оборота:

* стоимость возвратных отходов с кредита счетов 23 «Вспомогательное производство», 28 «Брак в производстве», 20 «Основное производство»;
* топливо собственной выработки;
* услуги собственного транспорта;
* стоимость готовых изделий собственной выработки (тара).

После этого к затратам на производство добавляют стоимость недостачи сырья и материалов в пределах норм естественной убыли, списываемая со счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на счета 25 «Общепроизводственные расходы» (недостача в цеху) и 26 «Общехозяйственные расходы» (недостача на складе).

Третий раздел предназначен для расчета себестоимости готовой продукции по статьям калькуляции, т.е. итоги по дебету счета 20 «Основное производство» из первого раздела и корректируется на стоимость излишков или недостач незавершенного производства и готовых изделий на складе.

Фактическая себестоимость выпущенной продукции равна:

НЗПН + затраты за месяц – НЗПК

НЗПН – незавершенное производство на начало периода;

НЗПК – незавершенное производство на конец периода.

Незавершенное производство на начало периода берется из журнала-ордера №10 за предыдущий месяц; незавершенное производство на конец периода – по данным оценки, т.е. инвентаризации и оценки по всем статьям, кроме трех:

1. потери от брака;
2. расходы на освоение и подготовку производства;
3. коммерческие расходы.

Продолжением журнала-ордера №10 является журнал-ордер №10/1. Сводный учет затрат имеет несколько вариантов. В зависимости от того, имеется ли на предприятии передача полуфабрикатов из первого цеха в другие, для дальнейшей обработки и калькулируется она при этом различают два варианта учета сводного учета затрат на производство:

1. полуфабрикатный;
2. бесполуфабрикатный.

Полуфабрикатный при этом варианте в системе бухгалтерского учета исчисляют не только себестоимость готовой продукции, но и полуфабрикатов собственной выработки.

Передача полуфабрикатов в другие цеха отражается записью:

Д20 «Основное производство»/ цех получатель

К20 «Основное производство»/ цех отправитель На фактическую себестоимость передаваемых полуфабрикатов

Если полуфабрикаты передаются через промежуточный склад, то применяется счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Тогда запись будет:

Д21 «Полуфабрикаты собственного производства»

К20 «Основное производство» / цех отправитель

Д20 «Основное производство» / цех получатель

К21 «Полуфабрикаты собственного производства»

На складе полуфабрикаты учитываются по учетным ценам (плановая себестоимость) и отдельно учитываются отклонения от учетных цен, которые списываются пропорционально учетной стоимости на те же счета, что и полуфабрикаты по учетным ценам.

При использовании счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в себестоимости выделяется отдельная калькуляционная статья «Полуфабрикаты собственного производства».

Бесполуфабрикатный вариант – передаваемые в другие цеха полуфабрикаты не калькулируются, т.е. они передаются без затрат и дальнейшее их движение по цехам отражается в системе оперативно-технического учета.

Затраты на полуфабрикаты продолжают числиться в цехах их изготовивших в составе незавершенного производстве до выпуска конечным цехом готовой продукции.

Себестоимость готовой продукции будет складываться из:

* затрат конечного цеха;
* затрат каждого предыдущего цеха на полуфабрикаты, вошедшие в состав готовой продукции.

Затраты на полуфабрикаты не вошедшие в готовую продукцию продолжают числиться в составе незавершенного производства цехов-изготовителей.

При данном варианте сводного учета статья «Полуфабрикаты собственного производства» не используется.

ВОПРОС 6

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости – это совокупность учетных приемов, обеспечивающих:

1. достоверное калькулирование себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг);
2. получение необходимой информации для контроля за выполнением плана по себестоимости;
3. удовлетворение потребностей хозяйственного расчета отдельных цехов.
4. Различают:
* попередельный;
* позаказный;
* нормативный методы учета затрат, кроме того на практике используют
* простой или котловой метод учета.

1) Простой – используется преимущественно в добывающих отраслях и некоторых обрабатывающих, выпускающих однородную продукцию (эл. станции).

Суть метода состоит в том, что затраты учитываются на весь выпуск, незавершенное производство отсутствует, поэтому себестоимость равна затратам.

Себестоимость единицы калькулирования продукции определяется прямым счетом, делением затрат на объем производства в натуральных и условно-натуральных удиницах.

 2) Попередельный – применяется там, где технологический процесс распадается на относительно обособленные переделы, на которых происходит последовательная переработка исходного сырья (черная металлургия, доменное, сталеплавильное, прокатное производства).

При попередельном методе затраты собираются по каждому переделу в разрезе калькуляционных статей. По каждому переделу оцениваются остатки незавершенного производства на начало месяца и определяется себестоимость продукции передела, которая идет на следующий передел.

3) Позаказный применяется в индивидуальном и легкосерийном производстве, при наличии определенных заказов на изготовление продукции и оказание услуг.

Наиболее часто он используется на предприятиях бытового обслуживания, а также во вспомогательных производствах промышленных предприятий. При этом методе прямые затраты группируются по каждому заказу, а общепроизводственные и общехозяйственные распределяются между заказами в порядке, определенном отраслевыми инструкциями.

Фактическая себестоимость заказа определяется после его выполнения, а до этого все затраты числятся в незавершенном производстве.

Если в заказе числиться несколько однородных изделий, то фактическая себестоимость каждого из них определяется:

4) Нормативный считается самым передовым и прогрессивным. Сущность метода заключается в следующих четырех принципах:

1. Нормативная калькуляция – на детали, узлы, полуфабрикаты составляется нормативные калькуляции по прямым затратам, на основе действующих норм затрат, на готовые изделия составляется нормативные и плановые калькуляции по всем статьям.

Отличие плановых калькуляций от нормативных в том, что плановые являются среднеквартальными и среднегодовыми, а нормативные – месячные.

2. Учет изменения норм.

При изменении действующих норм материальных и трудовых затрат, под влиянием внедрения организационно-технических мероприятий на первое число следующего месяца пересчитывается действующие калькуляции и организуется учет изменения норм.

3. Оперативно по ходу производства выявляются отклонения от действующих норм затрат, с указанием кодов мест их возникновения, а также причин и виновников.

Отклонения оперативно обобщаются бухгалтерией в разрезе цехов, изделий, причин, виновников и передаются руководству для принятия соответствующих мер.

4. Фактические затраты на производство определяется ежемесячно по нормам (нормативная калькуляция).

Достоинства метода:

* обеспечивается контроль за расходованием ресурсов, своевременно принимаются меры для устранения причин и принятия мер к виновникам;

Недостаток:

- обладает большой трудоемкостью.

**Тема 2. Учет готовой продукции (работ, услуг) и ее реализации на промышленных предприятиях**

1. УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ
2. УЧЕТ ПРОДУКЦИИ ОТРГУЖЕННОЙ, ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ И ОКАЗАНЫХ УСЛУГ
3. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

ВОПРОС 1

*Готовая продукция* – это продукция, которая:

1. полностью закончена обработкой на данном предприятии;
2. прошла проверку на соответствие стандартам (ГОСТам), техническим условиям (ТУ) и принята отделом технического контроля (ОТК);
3. сдана на склад или непосредственно заказчику.

Продукция, не прошедшая к этому времени всех технологических операций и приемки ОТК в состав готовой продукции не включается, а подлежит учету как незавершенное производство.

При одно- и двухсменной работе готовая продукция включается в отчет данного месяца, если она сдана на склад не позднее 24.00 последнего дня месяца.

А при трехсменной работе не позднее 8.00 первого раб. дня следующего месяца.

Вся готовая продукция должна быть сдана на склад под отчет материально-ответственному лицу – заведующему складом. Исключения допускаются для крупногабаритных изделий, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам (например, автоматическая линия), и сдаются непосредственно заказчику.

В текущем учете для оценки готовой продукции используются неизменные учетные цены или могут быть: договорные, отпускные, розничные цены или плановая себестоимость.

Параллельно учитываются отклонения от учетных цен по группам готовой продукции.

В балансе остаток готовой продукции показывается по фактической себестоимости, т.е. учетная цена + отклонения.

Сдача готовой продукции на склад оформляется:

* приемно-сдаточными накладными;
* актами приемки;
* ведомостями сдачи.

На складе продукция учитывается на карточках учета готовой продукции, в карточке указывается:

1. наименование;
2. учетная цена;
3. краткая характеристика продукции;
4. ее номенклатурный номер.

Карточки открываются на каждый вид, сорт, марку готовой продукции.

На складе учет ведется в натуральном выражении. На основании первичных документов записывается приход и расход готовой продукции, выводится остаток после каждой операции.

Бухгалтер по учету готовой продукции не реже одного раза в 10 дней проверяет правильность записей в карточках и расписывается в графе «Контроль», принимая первичные документы по реестру (в двух экземплярах).

Учет готовой продукции может быть организован по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу. При этом на складе ведется количественно-сортовой учет в карточках или книгах, а в бухгалтерии – сальдовая книга. В сальдовую книгу кладовщик переносит остатки готовой продукции по видам на 1-е число месяца и передает ее в бухгалтерию. В бухгалтерии эти остатки таксируются по учетным ценам в разрезе учетных групп.

Остаток готовой продукции по учетным ценам сверяется с остатками по каждой учетной группе в ведомости №16.

Учет готовой продукции и выпуск ее из производства может быть организован по одному из двух вариантов, при этом используется счет 43 «Готовая продукция»

Активный счет 43 предназначен для обобщения информации о движении готовой продукции по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Стоимость выполненных работ и услуг на сторону на счете 43 не учитывается, а списывается сразу со счетов затрат (20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство») на счета 45 «Товары отгруженные» или 90 «Реализация».

Если готовая продукция потребляется на самом предприятии, то ее можно не отражать на счете 43 «Готовая продукция», а учитывать на счете 10 «Материалы».

**На счете 43 отражается фактическая себестоимость.**

1. Д43-К20 приходуется готовая продукция по фактической себестоимости

 ВОПРОС 2

Отгрузка продукции покупателям производится на основании заключенных договоров на поставку продукции или куплю-продажу продукции (разовая сделка), выполнение работ, оказание услуг.

В договорах указывается: объемы, сроки, цены, санкции за невыполнение обязательств, порядок расчетов и другие вопросы, в частности согласно декрета – цель покупки:

* для собственных нужд;
* для собственного потребления;
* для перепродажи (обязательно предоставить лицензию);
* для государственных нужд;
* для вывоза за рубеж;

 *При покупке товаров для перепродажи покупатель обязан предъявить лицензию.*

Обоснование цен при составлении договоров требуется:

1. производителем продукции, работ, услуг;
2. импортерам.

Первичные документы на отгрузку продукции – ТН-2, ТТН-1, счета-фактуры, требования-поручения, договора.

По выполненным работам и услугам – акт приемки-сдачи выполненных работ и услуг с обязательным счетом-фактурой по НДС – СФ-1.

На основании указанных первичных документов бухгалтерия предъявляет счет покупателю, в котором отдельно выделяется суммы за продукцию, ставка НДС, сумма НДС, стоимость тары и стоимость транспортных услуг, возмещаемых сверх цены продукции.

Отдельно транспортные расходы возмещаемые сверх цены продукции.

Учет отгруженной продукции (работ, услуг) в соответствии с учетной политикой предприятия возможен в 2-х вариантах: с **применением счета 45** **и без применения счета 45.**

Выбор варианта связан с определением момента реализации: **по отгрузке** или **по оплате**.

Первый вариант

Счет 45 «Товары отгруженные» используется, если моментом реализации считается оплата счетов и поступление денег на расчетный счет.

1. Д45-К43 списывается отгруженная продукция по фактической себестоимости (или по учетным ценам, если использовался счет 40.Сумма 534 (450).

2. Д45-К20,23,29 списывается фактическая себестоимость выполненных работ или услуг

Второй вариант

Счет 45 не применяется, т.е. реализация считается по моменту отгрузки и предъявлении отгрузочных документов покупателю)

1. Д90.2-К43 списывается продукция по фактической себестоимости (и отгруженная и реализованная) или учетная цена (Сумма 534 (450)

2. Д90.2-К20,23,29 списывается фактическая себестоимость оказанных работ или услуг

Аналитический учет по счету 45 отражается в ведомости №16, которая состоит из 4 разделов: 1- движение готовых изделий в стоимостном выражении, где рассчитывается фактическая себестоимость отгруженной продукции, во 2-м разделе – «Отгрузка, отпуск и реализация продукции и материальных ценностей» регистрируется каждый предъявленный счет с выделением по отдельным графам

натуральных показателей, тары, трансп. расходов возмещаемым сверх цены. (т.е.предъявленные покупателям счета с выделением по отдельным графам:

* натуральных показателей;
* стоимости тары;
* транспортных расходов;
* общей суммы по предъявленному счету, в том числе НДС
* стоимость готовой продукции).

Здесь же выплата каждого предъявленного счета.

В 3 и 4 рассчитываются сводные данные по оплаченным и неоплаченным счетам и расчет налогов.

ВОПРОС 3

Реализация продукции является завершающим этапом кругооборота средств предприятия, в результате которой готовая продукция превращается в деньги, т.е. происходит передача продукции покупателю и ее оплата.

Эти два процесса не совпадают во времени и различны по характеру. Поэтому для их отражения используются всегда по два счета – 45 и 90 или 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 90.

Реализованной продукция считается двумя вариантами:

1 вариант - отгруженная покупателям и оплаченная ими продукция, т.е. деньги поступили на расчетный счет – это **реализация по оплате**.

2 вариант - отгруженная покупателям, по которым предъявлены расчетные документы – это **реализация по отгрузке**.

Независимо от принятого на предприятии варианта учета реализации, для определения финансового результата от реализации используется счет 90.

По дебету счета 90 отражается на отдельных субсчетах:

2)фактическая производственная себестоимость реализованной продукции; коммерческие расходы;

3)НДС

5)налоги и платежи из выручки (отчисления в местный бюджет из выручки и отчисления в республиканский бюджет из выручки)

9)финансовый результат – прибыль.

По кредиту счета 90 в разрезе субсчеьов, отражается:

1. выручка от реализации;
2. финансовый результат – убыток.

Счет 90 – сопоставляющий, он закрывается ежемесячно.

Для отражения операций по счету 90 необходимо определить фактическую себестоимость реализованной продукции. Этот расчет делается в таблице «Аналитические данные к счетам 90 и 45» (ранее в журнале-ордере №11).

Кроме производственной себестоимости на дебете счета 90.2 списывается доля коммерческих расходов, относящихся к реализованной продукции. Между отгруженной и реализованной продукцией коммерческие расходы распределяются пропорционально учетным ценам.

Часть коммерческих расходов относящихся к остатку товаров отгруженных (но не оплаченных) при составлении баланса + не системно по статье товары отгруженные (счет 45).

Как видно из приведенных вариантов записи почти одинаковы, но в условиях нестабильности экономики и гиперинфляции предпочтителен первый вариант, т.е. когда на расчетном счете есть реальные деньги, из которых можно заплатить налоги. В международной практике преимущественно реализация по отгрузки.

**Учет коммерческих расходов и налогов, связанных с объемом реализации.**

Все расходы по отгрузке и реализации – коммерческие. Вместе с производственной себестоимостью они составляют полную себестоимость. В их состав входят:

1. расходы по организации сбыта:
* услуги сторонних организаций в случае, если штат расписанием не предусмотрены соответствующие службы (изучение рынков сбыта, конкурен.и т. д.),
* оплата услуг банков по факторино. операциям, комиссионным сборам, вознагражден для внешне-торгов орган.
* Расходы на рекламу (издан каталог., альбомов, афиш и т. д.),
* Транспортные расходы по доставке:

А) упаковка и тара: услуги вспомогательного производства, расходы по упаковке на складе ГП, оплата услуг специализированных организаций,

Б) расходы на погрузку и транспортировку: услуги вспомогательных цехов, сторонних организаций, расходы по Ждплатформам и т. д.

Не относится к коммерческим расходам:

* Расходы по упаковке, транспортировки продукции, возмещенные покупателями сверх цены. Они отражаются на счете 45.

 Д45–К51 оплачен счет транспорт. Орган. За доставку продукции в другой регион 1 млн. руб.

 Д62–К90.1 задолженность покупателя за отгруженную продукцию 10 млн. руб.

 Д51–К62 поступило от покупателя за продукцию 10 млн. руб.

 Д51–К45 поступило от покупателя за транспортные услуги 1 млн. руб.

Синтетический учет коммерческих расходов ведется на счете 44 субсчете1.Подбету собирается информация о расходах на реализацию

Продукции, по кредиту – списание их в дебет 90 полностью или частично. При частичной оплате (по моменту реализации) подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку наемным транспортом, остальные расходы полностью списываются в течении отчетного месяца.

При этом распределение коммерческих расходов между реализованной продукцией и товарами отгруженными производится пропорционально весу, количеству, производственной себестоимости, % оплаты.

 Д90.2 К44.1 – списываются коммерческие расходы по реализованной продукции.

**Тема 3. Особенности бухгалтерского учета в оптовой торговле**

***1. Понятия оптовой торговли и оптового товарооборота***

 ***2. .Организация бухгалтерского учета в торговле.***

***3. Учет товаров по покупным и продажным ценам.***

 **1. Понятия оптовой торговли и оптового товарооборота**

***Оптовая торговля —*** вид торговли, осуществляемой в целях по-следующего использования товаров в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним потребле-нием и иным подобным использованием.

Основные *функции* оптовой торговли следующие:

снабжение товарами розничных торговых организаций;

комплектация ассортимента товаров в соответствии с требова-ниями розничных торговых организаций;

организация своевременного завоза товаров;

изучение спроса населения;

воздействие на промышленность с целью производства това-ров в соответствии со спросом в необходимом потребительском ассорти-менте и высокого качества;

организация поставки товаров на экспорт;

хранение запасов товаров.

Оптовая торговля, преобразуя производственный ассортимент в тор-говый, определяет структуру и направление товарных потоков, выступает на рынке в качестве посредника между промышленностью и розничной торговлей, способствует гармонизации единого потребительского рынка страны. От организации оптовой торговли во многом зависит эффектив-ность всей торговли.

Одним из основных экономических показателей хозяйственной дея-тельности торговой организации является **товарооборот** — процесс обме на товаров на деньги. Владелец товара — торговая организация — за день-ги продает товар в собственность другому юридическому или индивиду-альному предпринимателю. Товарооборот характеризует процесс движе-ния товаров посредством актов купли-продажи. Как экономическая кате-гория товарооборот характеризуется наличием одновременно двух при-знаков:

товара как объекта продажи;

продажи как формы движения товара от производителя к по-требителю.

Товарооборот торговой организации можно рассматривать:

*во-первых* — как результат деятельности организации торговли, его экономический эффект;

*во-вторых* (в социально-экономическом аспекте) — как показатель товарного снабжения населения, один из показателей уровня жизни.

В торговой организации товарооборот выражается в объеме денеж-ной выручки за проданные товары — по его размеру можно судить о зна-чимости данной организации на потребительском рынке.

***Оптовый товарооборот*** — это продажа товаров торговыми орга-низациями другим организациям, использующим эти товары либо для по-следующей реализации, либо для производственного потребления в каче-стве сырья и материалов, либо для материального обеспечения хозяйст-венных нужд. В результате оптового товарооборота товары не переходят в сферу личного потребления, а остаются в сфере обращения или поступают в производственное потребление. Иными словами, при оптовом обороте товар реализуется для последующей переработки или перепродажи.

Оптовый товарооборот классифицируется, как правило:

по назначению;

по форме организации товародвижения.

*В зависимости от назначения* оптовый товарооборот разделяется на:

оптовый товарооборот по реализации;

внутрисистемный оптовый товарооборот.

***Оптовый товарооборот по реализации*** — это продажа товаров ор-ганизациям розничной торговли, общественного питания, поставки вне-рыночным потребителям, на экспорт и по клирингу.

***Внутрисистемный оптовый товарооборот*** — это отпуск товаров одними оптовыми организациями по поручению других непосредственно рыночным и внутрирыночным потребителям. Внутрисистемный оптовый товарооборот, как правило, используется для маневрирования товарными ресурсами и присущ крупным коммерческим структурам.

Таким образом, оптовый товарооборот по реализации характеризует процесс непосредственной оптовой продажи товаров, а внутрисистемный оптовый товарооборот — движение товаров между звеньями оптовой тор-говли. Сумма двух видов оптового товарооборота составляет ***валовой оп-товый товарооборот.***

*В зависимости от организации товародвижения* каждый из двух видов оптового товарооборота делится на:

складской;

транзитный.

***Складской оптовый товарооборот*** — эта продажа товаров со складов оптовых торговых организаций.

***Транзитный оптовый товарооборот —*** это форма товарооборота, при которой оптовая организация продает товары, отгружая их от произ-водителей непосредственно организациям розничной торговли, минуя свои склады.

Транзитный оптовый товарооборот, в свою очередь, подразделяется на:

транзитный товарооборот без участия в расчетах (организуемый);

транзитный товарооборот с участием в расчетах.

*В оптовый товарооборот не включают:*

возвратную тару, в том числе стеклопосуду, отпущенную покупа-телям вместе с товаром;

внутренний отпуск товаров со склада на склад, со склада на объекты розничной торговли, находящиеся на одном балансе с оптовой организацией;

возврат товаров поставщику.

*В оптовый товарооборот включают* отпуск товаров покупателям по отпускным (продажным) ценам с учетом налога на добавленную стои-мость, кроме водки белой и табачных изделий, которые включаются в то-варооборот по фиксированным розничным ценам.

Товарооборот и прибыль от реализации являются основными пока-зателями торговых организаций и непосредственно связаны между собой при учете товарных операций.

**2. Организация бухгалтерского учета в торговле**

Организация бухгалтерского учета в торговле осуществляется на ос-новании Приказа Министерства торговли Республики Беларусь от 9 апреля 2007г. №74 **[1],** который утвердил Методические рекомендации по доку-ментальному оформлению и учету товарных операций в розничной тор-говле и общественном питании.

Бухгалтерский учет товарных операций зависит от:

видов и особенностей деятельности, осуществляемых субъек-том хозяйствования (оптовая или розничная торговля, торговля по образцам, заказам, в кредит и т.д.);

видов заключенных с контрагентами договоров и права собст-венности на реализуемый товар (договора купли-продажи, по-ручения, комиссии (консигнации) и т.п.);

порядка установления в соответствии с договорами комиссии размера комиссионного вознаграждения (вознаграждение опре-делено в процентах от стоимости реализованного товара или в виде торговой надбавки, примененной комиссионером к цене комитента);

условий, формы и порядка расчета за отпускаемый товар (пред-оплата или последующая оплата; наличный или безналичный расчет; оплата расчетными чеками, чеками из чековых книжек, банковскими пластиковыми карточками; с применением това- рообменных и зачетных операций и т.д.);

применяемой валюты контракта и валюты платежа (белорус- ские рубли, иностранная валюта);

варианта оценки и учета товаров на складах, в производстве (по покупным или продажным ценам, в стоимостном или количест- венно-стоимостном измерении и т.д.);

выбора момента признания выручки от реализации товаров (по методу начисления или по методу оплаты).

Независимо от организационно-правовой формы и формы собствен- ности организации, принятой ею учетной политики, порядка расчетов с поставщиками и покупателями для учета товарных операций Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие основные балансовые счета: 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на реализацию», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о на- личии и движении товаров (в том числе при транзите), тары, кроме ис- пользуемой для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, в организациях, осуще- ствляющих торговую, торгово-производственную деятельность, а также предметов проката.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожняя».

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитываются наличие и дви- жение товаров, находящихся на складах, в кладовых, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитываются на- личие и движение товаров и стеклянной посуды в организациях, осущест- вляющих розничную торговлю.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» учитываются на- личие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, осуществляющих розничную торговлю).

Принятие к бухгалтерскому учету поступивших в организацию това- ров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 42 «Торговая наценка» (при учете товаров по розничным ценам), 71 «Расчеты с подотчетными лица ми», 75 «Расчеты с учредителями», 98 «Доходы будущих периодов» и дру-гих счетов.

Стоимость реализованных товаров при отражении в бухгалтерском учете выручки от их реализации отражается по дебету счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 41 «Товары».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по наименовани-ям (сортам, партиям), при необходимости - по местам хранения товаров.

|  |  |
| --- | --- |
| Товары учитываются на активном синтетическом счете 41 «Товары» по покупным или продажным ценам, согласно принятой учетной полити-ки организации. Дебет  | Кредит  |
| Сальдо на начало месяца: стоимость товаров на начало месяца  |
| Оборот: 1вариант (покупные цены) 1)Поступление товаров в течение месяца ( Дт 41-Кт 60) **2 вариант(продажные цены)** 1) Поступление товаров (Дт 41-Кт 60) 2)Начисление наценки на посту-пившие товары (Дт41 Кт -42/1) 3)Включение НДС в цену товара (Дт 41-Кт 42/2)  | Оборот: 1)Списание товаров на реализацию (Дт 90/4-Кт 41) 2)Прочее выбытие товаров в тече-ние месяца. (Дт 94 –Кт 41)  |
| Сальдо на конец месяца: стоимость товаров на конец месяца  |

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для отражения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на возможные потери товаров и возмещение дополнительных транспортных расходов.

К счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты субсчета:

42-1 «Торговая наценка»;

42-2 «Налог на добавленную стоимость в цене товаров».

42-3 «Скидка поставщиков».

При принятии к бухгалтерскому учету товаров суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 90/4 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на недостающие товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и кредиту счета 42 «Торговая наценка».

Суммы скидок (надбавок) в части, относящейся к проданным и отпущенным товарам со складов и баз, определяются согласно выписанным товаросопроводительным и расчетным документам, списываются в таком же порядке (методом «красное сторно»).

Сумму скидки (надбавки) на остаток непроданных товаров в предприятиях оптовой и розничной торговли допускается определять **из рас-четов среднего процента.**

Средний процент скидки (надбавки) определяется следующим образом:

1. К сумме скидок (надбавок) на остаток товаров на начало месяца прибавляется сумма оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка», уменьшенная на сумму оборота по дебету счета 42 (на прочие списания).

2. К сумме проданных за месяц товаров (по учетным ценам) прибавляется сумма остатков товаров на конец месяца (также по учетным ценам).

3. Умножением определенной вышеуказанным способом суммы скидок на 100 и делением на сумму проданных и оставшихся товаров определяется средний процент скидок (надбавок) со стоимости этих товаров по учетным ценам.

4. Умножением среднего процента скидок (накидок) на сумму остатка товаров на конец месяца и делением на 100 определяется абсолютная сумма скидок (надбавок), относящаяся к непроданным товарам.

Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (надбавок) и разниц в ценах, относящихся к товарам на складах и базах, на предприятиях розничной торговли и к товарам отгруженным.

Счет 44 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих торговую и торгово-производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на реализацию» отражаются расходы, связанные с реализацией товаров, на транспортиров-ку товаров, на оплату труда, на содержание зданий, сооружений, инвента-ря, на хранение, подработку и упаковку товаров, на рекламу, другие аналогичные по назначению расходы.

Произведенные организацией расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, выполнением работ, оказанием услуг, отражаются по дебету счета 44 «Расходы на реализацию» и кредиту соответствующих счетов. Суммы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», списываются с этого счета в дебет счетов 90-5 «Управленческие расходы» , 90/6 «Расходы на реализацию» в соответствии с законодательством.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на реализацию» ведется по статьям расходов и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

Издержки обращения учитываются на активном синтетическом счете 44 «Расходы на реализацию».

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

На счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» отражаются выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческие расходы, расходы на реализацию, прочие доходы и расходы по текущей деятельности.

К счету 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-2 «Налог на добавленную стоимость»;

90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»;

90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, ус-луг»;

90-5 «Управленческие расходы»;

90-6 «Расходы на реализацию»;

90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих до-ходов по текущей деятельности»

90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности»;

90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности»;

90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности».

На субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитывается выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и других счетов и кредиту субсчета 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90-2 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость отражается по дебету субсчета 90-2 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету субсчета 90-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» учитывается себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг, по которым на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» отражена выручка.

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету субсчета 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и других счетов.

По дебету субсчета 90-5 «Управленческие расходы» учитываются расходы, списываемые с кредита счетов 25 «Общепроизводственные за-траты», 26 «Общехозяйственные затраты», 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

По дебету субсчета 90-6 «Расходы на реализацию» учитываются расходы на реализацию, списываемые с кредита счета 44 «Расходы на реализацию» в порядке, установленном законодательством.

На субсчете 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» учитываются доходы по текущей деятельности, кроме выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, отражаемой на субсчете 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

На субсчете 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством.

Начисление налога на добавленную стоимость, исчисленного от прочих доходов по текущей деятельности, отражается по дебету субсчета 90-8 «Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих доходов по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» учитываются суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством (кроме налога на добавленную стоимость).

Начисление налогов и сборов, исчисленных от прочих доходов по текущей деятельности (кроме налога на добавленную стоимость), отражается по дебету счета 90-9 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На субсчете 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности» учитываются расходы по текущей деятельности, кроме расходов, отражаемых на субсчетах 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг», 90-5 «Управленческие расходы», 90-6 «Расходы на реализацию».

Субсчет 90-11 «Прибыль (убыток) от текущей деятельности» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от текущей деятельности за отчетный период.

**ТЕМА 4. Особенности бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания**

1. Организация и задачи бухгалтерского учета товаров и готовой продукции на предприятиях общественного питания

2. Структура продажной цены на продукцию предприятий.

3. Документальное оформление операций в общественном питании

4.Бухгалтерский учет товаров в общественном питании

Организация бухгалтерского учета в общественном питании осуществляется на основании Приказа Министерства торговли Республики Беларусь от 9 апреля 2007г. №74 [1] , который утвердил Методические рекомендации по документальному оформлению и учету товарных операций в розничной торговле и общественном питании.

Предприятия общественного питания оценивают свою деятельность по двум показателям: товарообороту и прибыли. Так как одной из функций является процесс производства, в товарообороте выделяют оборот по продукции собственного производства.

*Собственная продукция* – это готовые изделия и полуфабрикаты, выработанные в производственных целях путем тепловой или холодной обработки сырья.

В состав ***оборота по продукции собственного производства*** включаются:

обеденная продукция в виде первых, вторых и третьих блюд, включая блюда, изготовленные из покупных полуфабрикатов, которая учитывается в натуральных единицах – блюдах (блю-дом называется порция обеденной продукции);

горячие и холодные закуски порциями;

кулинарные изделия;

полуфабрикаты, произведенные для продажи;

мучные кулинарные и мучные кондитерские изделия собственного производства;

бутерброды, включая стоимость хлеба;

хлеб, если он входит в стоимость блюда либо отпускается со-гласно меню;

молоко и молочные продукты, если они реализуются согласно меню;

яйца вареные;

горячие напитки (чай, кофе, какао);

безалкогольные напитки собственного производства;

мороженое собственного производства;

мороженое промышленного производства, реализуемое с различными наполнителями, а также отпускаемое согласно меню как третье блюдо;

фрукты, ягоды, виноград, бахчевые, цитрусовые и свежие овощи, отпускаемые согласно меню;

консервированные компоты, соки, безалкогольные напитки промышленного производства, отпускаемые согласно меню;

коктейли безалкогольные и алкогольные, в состав которых входят соки, алкогольные напитки и пиво;

прочие изделия собственного производства.

Алкогольные и безалкогольные напитки промышленного производства, соки, отпускаемые в розлив, в состав продукции собственного производства *не включаются*.

Продукты питания, приобретенные со стороны без всякой обработки, называются ***покупными товарами*.**

Стоимость реализованной продукции собственного производства и покупных товаров включается в розничный товарооборот общественного питания по моменту их отпуска.

Бухгалтерский учет осуществляет прежде всего контроль за розничным и оптовым товарооборотом.

В состав **розничного товарооборота** общественного питания включается:

продажа за наличный расчет готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки (блюд, кулинарных, мучных кондитерских и хлебобулочных изделий) и покупных товаров, т.е. товаров, проданных населению *без всякой обработки* для потребления непосредственно на месте (в столовых, ресторанах, кафе, закусочных, барах), включая отпуск обедов на дом, а

также через магазины, отделы кулинарии, палатки, киоски, развозную, разносную и другую торговую сеть, принадлежащую данному предприятию общественного питания;

продажа по безналичному расчету готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки юридическим лицам социального назначения, их обособленным подразделениям;

продажа готовых изделий и полуфабрикатов собственной выработки, покупных товаров рабочим и служащим с после-дующим удержанием их стоимости из заработной платы;

продажа горячего питания работающим с последующим удержанием их стоимости из заработной платы; стоимость питания, отпускаемого по абонементам и талонам работникам других предприятий, учитывается в объеме розничного товарооборота по полной продажной стоимости на момент фактического отпуска питания, включая доплату пред-приятия.

Розничный товарооборот общественного питания отражается в фактических продажных ценах, включающих наценку общественного питания, налог на добавленную стоимость.

В состав **оптового товарооборота** предприятий и организаций общественного питания включается отпуск продукции собственного производства другим предприятиям общественного питания, розничным торговым организациям или магазинам, принадлежащим другим торговым организациям или другим предприятиям общественного питания.

В товарообороте общественного питания *не отражается стоимость продукции собственного производства и покупных товаров:*

реализованных по товарообменным (бартерным) операциям или в порядке взаиморасчетов между юридическими лицами;

отпущенных торговыми объектами общественного питания учреждений образования учащимся бесплатно;

входящая в цену путевок в санатории, санатории-профилактории, лагеря труда и отдыха, детские оздоровительные лагеря и другие организации социальной сферы;

входящая в стоимость проживания в гостинице;

отпущенных в пределах организации общественного питания между ее объектами (внутрисистемный отпуск).

Сумма оборотов по продаже продукции собственного производства (розничной и оптовой) и оборотов по розничной продаже покупных товаров образует ***совокупный товарооборот предприятия общественного питания.*** Этот оборот используется для исчисления относительных показателей: издержек производства и обращения и рентабельности по каждому предприятию.

По организации в целом совокупный объем товарооборота (оптовый плюс розничный) представляет собой сумму розничного и оптового товарооборота, за исключением внутреннего оборота между предприятиями общественного питания данной организации.

Основными задачами бухгалтерского учета предприятий общественного питания являются:

документальное оформление всех операций товародвижения;

заключение договора о материальной ответственности с лицом (бригадой), совершающим операции по движению товаров;

ведение систематической отчетности материально ответственными лицами;

единство оценки товаров при их оприходовании и списании с материально ответственных лиц;

проведение инвентаризации товарных запасов и сверка их учетного и фактического наличия.

контроль за выполнением основных показателей (товарооборота, выпуска собственной продукции и прибыли);

контроль за правильностью установления продажных цен на продукцию собственного производства и покупных товаров.

Предприятия общественного питания производят готовую продукцию и реализуют ее. В связи с этим издержки обращения на указанных предприятиях значительно выше, чем на предприятиях торговли. Поскольку продукция предприятий общественного питания реализуется на-селению, на нее формируются розничные (продажные) цены, уровень ко-торых складывается из стоимости сырья в розничных ценах и наценок, предназначенных наряду с торговыми надбавками (скидками) для возмещения издержек обращения на данных предприятиях; уплаты налогов и неналоговых платежей согласно действующему законодательству; образования прибыли.

Оценка *товарных запасов* на предприятиях общественного питания зависит от их организационной структуры, наличия подразделений различной наценочной категории и может производиться по покупным, розничным либо продажным ценам.

По продажным ценам на предприятиях общественного питания учитывается:

движение сырья, продуктов и товаров на производстве (кухне), в цехах по выпуску полуфабрикатов, кондитерских изделий;

движение продукции собственного производства и товаров в буфетах, магазинах кулинарии, мелкорозничной торговой сети (за исключением товаров, которые реализуются без наценки).

Основное требование в выборе принципа оценки товарных запасов состоит в том, чтобы обеспечить единство цен при оприходовании и списании товаров с материально ответственных лиц.

Порядком ценообразования на продукцию предприятий общественного питания предусмотрено, что *формирование продажных цен на указанную продукцию осуществляется исходя из стоимости сырья (продовольственных товаров) в розничных ценах, с учетом налога на добавленную стоимость по установленным на конкретный вид используемых продовольственных товаров ставкам и предусмотренных для предприятий общественного питания наценок*. Таким образом, учет сырья на складах следует вести в розничных ценах с учетом НДС. Цены на сырье должны быть сформированы с добавлением к цене поступления соответствующей торговой надбавки и НДС по ставкам 10 % и 20 %. Учет таких товаров, как водка и социально значимые сорта хлеба, осуществляется по фиксированным розничным ценам, включающим НДС. При отпуске сырья на производство (кухню) дополнительно *взимается установленная наценка*.

Подразделение торговых объектов общественного питания на определенные типы и отнесение их к наценочным категориям осуществляются собственником этих объектов или уполномоченным им лицом в соответствии с Инструкцией по классификации торговых объектов общественного питания, утвержденной постановлением Минторга РБ от 04.10.2010 № 26 (далее - Инструкция № 26) **[20].**

торговых объектов общественного питания, требования для объектов различных типов и наценочных категорий (категорий, классов).

Торговые объекты общественного питания подразделяются на типы ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, буфет, кафетерий, магазин (от-дел) кулинарии, заготовочный объект (цех).

При определении *типа объекта общественного* питания учитывают следующие факторы:

ассортимент реализуемой продукции, ее разнообразие и сложность изготовления;

техническую оснащенность (материальную базу, инженерно-техническое оснащение и оборудование, состав помещений, архитектурно-планировочное решение);

методы, формы и качество обслуживания потребителей (комфортность, этику общения, эстетику);

квалификацию персонала;

номенклатуру предоставляемых потребителям услуг.

По уровню и условиям обслуживания, комфортности, номенклатуре и качеству предоставляемых услуг *объекты общественного питания под-разделяются на категории – люкс, высшая, первая, вторая, третья либо без категории.*

Объекты общественного питания категорий люкс, высшая, первая должны соответствовать следующим требованиям:

люкс – изысканность интерьера, высокий уровень комфортности, широкий выбор услуг, ассортимент оригинальных, изысканных заказных и фирменных блюд, изделий для ресторанов и кафе, широкий выбор заказных и фирменных напитков, коктейлей – для баров;

высшая – оригинальность интерьера, выбор услуг, комфортность, разнообразный ассортимент оригинальных сложных заказных, фирменных блюд и изделий для ресторанов, кафе, широкий выбор фирменных и заказных напитков и коктейлей – для баров;

первая – гармоничность, комфортность и выбор услуг, разнообразный ассортимент фирменных блюд и изделий сложного приготовления для ресторанов и кафе, выбор напитков, коктейлей, в том числе заказных и фирменных, – для баров. Рестораны, кафе, бары подразделяются на категории – люкс, высшая, первая и вторая.

Вагоны-рестораны, купе-бары, мини-бары, мини-кафе, летние кафе на категории не подразделяются.

Столовые, кафетерии подразделяются на категории – вторая, третья.

Рабочие, школьные и студенческие столовые отнесены к третьей категории.

Буфеты подразделяются на категории – первая, вторая, третья.

Закусочные подразделяются на категории – первая, вторая.

Магазины (отделы) кулинарии, заготовочные объекты (цехи) на категории не подразделяются.

*Уровень наценок* установлен к стоимости сырья в розничных ценах и дифференцирован в зависимости от категорий предприятий общественного питания. Максимальный размер наценок (до 200 – 250 %) на блюда установлен для предприятий категорий люкс и высшей, минимальный (25 – 40 %) – для предприятий третьей категории. В большинстве регионов установлены дифференцированные наценки в пределах 30 – 70 %. Конкретные размеры предельных наценок утверждают руководители предприятий общественного питания или вышестоящие организации исходя из установленных нормативов.

В настоящее время в соответствии с Указом Президента РБ от 25.02.2011 № 72 (далее - Указ № 72) государственное регулирование цен осуществляется только на товары, работы и услуги, включенные в перечень товаров (работ, услуг), цены (тарифы) на которые регулируются Советом Министров Республики Беларусь, государственными органами (организациями), утвержденный Указом № 72 [7].

В названный перечень, в частности, включена продукция общественного питания (цены и наценки), реализуемая в учреждениях образования.

Ценообразование во всех других объектах общественного питания является свободным, т.е. цены устанавливаются с учетом конъюнктуры рынка.

Регулирование цен на продукцию общественного питания, реализуемую в учреждениях образования, Указом № 72 возложено на областные исполнительные комитеты и Минский городской исполнительный комитет. Порядком ценообразования предусмотрено, что реализация на пред-приятиях общественного питания *покупных товаров* без кулинарной обработки осуществляется с применением только торговой надбавки. Наценки в пользу предприятий общественного питания в этом случае не применяются, за исключением товаров, продаваемых в *розлив и порционно*, по которым указанные предприятия несут повышенные затраты на организацию потребления. Т. е. товары, не подвергшиеся кулинарной обработке (мороженое фасованное, сырки, печенье, конфеты, шоколад, вафли, коробки, па-кеты, спички, табачные изделия и др.), должны реализовываться предпри-ятиями общественного питания по тем же розничным ценам, что и пред-приятиями торговли.

Реализация продукции в розничной сети (буфетах, магазинах-кулинариях), а также реализация продукции, не подвергавшейся кулинарной обработке (за исключением продаваемой в розлив и порционно), осуществляется по розничным ценам с учетом НДС.

Последовательность расчета розничных цен с учетом НДС на сырье для приготовления продукции предприятиями общественного питания раскрыта на примере продовольственных товаров, используемых для приготовления компота из свежих яблок. (Здесь и далее расчеты даны по рецептуре "Компот из свежих яблок" сборник рецептур блюд и кулинарных изделий для предприятий общественного питания всех форм собственности, утвержденный приказом Минторга РБ от 09.11.1995 № 70 (с учетом изменений от 19.11.2007 г.№66) **[21].**

*Продажные цены* на предприятиях общественного питания исчисляются путем составления нормативной калькуляции.

Под калькуляцией понимается исчисление продажных цен одной порции (блюда) на предприятии общественного питания.

Сущность нормативной калькуляции заключается в том, что стоимость сырья включается не по фактическому расходу, а по установленным нормам действующего Сборника рецептур.

Калькуляция на изделие производится калькулятором или бухгалтером на основании утвержденного директором предприятия плана-меню и сборника рецептур блюд и кулинарных изделий.

План-меню составляет заведующий производством накануне рабочего дня. В нем указываются наименование и количество блюд, их номера по Сборнику рецептур.

Сборник рецептур – основной документ, определяющий нормы рас-ходов сырья и продуктов на изготовление блюда. В нем указываются:

нормы расхода сырья,

размер отходов при кулинарной обработке,

масса их после холодной и тепловой обработки

нормы выхода продукции.

По каждому блюду разрабатываются рецептуры в двух – трех вари-антах.

Расчет розничных цен (калькуляция цен) на продукцию общественного питания в торговых объектах общественного питания производится в калькуляционных карточках карточках (формы № 57, № 45), которые составляются по каждому блюду отдельно. В калькуляционной карточке указываются:

порядковый номер калькуляционной карточки;

наименование блюда, изделия;

дата составления калькуляции;

номер рецептуры, колонки и название сборника, из которого рецептура взята, или номер технологической карты;

наименование продуктов;

количество продуктов в килограммах (далее – кг) с точностью до 1 грамма (на 100 порций или 10 кг соуса, гарнира, фарша, полуфабриката или кулинарного изделия);

розничная цена 1 кг продукта;

стоимость набора сырья в розничных ценах на 100 порций (10 кг);

размер применяемой наценки;

сформированная продажная цена одной порции;

выход готовой продукции в граммах.

Для наиболее полного определения цены блюда (изделия) калькуля-цию составляют из расчета стоимости сырья на 100 блюд (10 кг).

Продажная цена одной порции блюда (изделия) определяется путем деления продажной стоимости на 100 порций или 10 кг.

Калькуляционные карточки подписываются бухгалтером-калькуля-тором, заведующим производством и утверждаются директором

**Контрольные вопросы**

1. Дайте определение собственной продукции.

2. Состав оборота продукции собственного производства

3. Что такое покупные товары?

4. Состав Розничного товарооборота.

5. Что включается в оптовый товарооборот?

6. Какие показатели не включаются в товарооборот общественного питания?

7. Что такое совокупный товарооборот?

8. Как оцениваются товарные запасы на предприятиях общественного питания?

9. Как формируется продажная цена на продукцию предприятий общественного питания?

10. Какие факторы учитывают при определении типа объекта предприятия общественного питания?

**Тема 5. Учет издержек обращения, валового дохода и финансовых результатов в торговле и общественном питании**

1. Цель, задачи и принципы учета издержек обращения.

2. Синтетический учет издержек обращения.

3. Расчет издержек обращения на остаток товаров в торговле

Доведение товаров от производства до потребителей связано с определенными затратами общественного труда. Выраженные в денежной форме затраты общественного труда на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, помещений, инвентаря, амортизацию основ-ных средств, нематериальных активов, хранение товаров, имущественное страхование и другие расходы, возникающие в сфере обращения, состав-ляют *издержки обращения торговой организации*.

Основной *целью* учета издержек обращения является объективное, полно и своевременное отражение расходов для формирования достоверной учетной информации. Достоверность учетной информации является необходимым условием ведения контроля за расходами с целью принятия оптимальных управленческих решений и правильности исчисления нало-гов.

Для достижения поставленной цели решаются следующие *задачи*:

правильность документального оформления всех расходов и их достоверное отражение в учете;

обоснованность распределения расходов по отчетным периодам;

правильность разграничения расходов по видам затрат и статьям установленной номенклатуры;

своевременное формирование и представление информации о рас-ходах для контроля, анализа и принятия управленческих решений.

Учет издержек обращения базируется на следующих *принципах:*

соответствия учета целям и задачам управления. Формирование учетной политики и организация учета должны осуществляться с целью улучшения работы организаций, совершенствования контроля, анализа, планирования, управления в организации;

начислений. Возникающие в текущем периоде расходы должны быть верно распределены между периодами, к которым они относятся, вне зависимости от того, когда они оплачиваются или получаются деньги. Соблюдение данного принципа позволяет сопоставить расходы с полученными доходами от реализации продукции; единства учетной номенклатуры. Применение этого принципа позволяет обеспечить сопоставимость различных расходов, выработать единую номенклатуру статей издержек обращения для принятия своевременных управленческих решений; оценки товаров по себестоимости. В балансе остатки товаров отражают по фактической себестоимости, которая включает в себя стоимость товаров по покупным ценам, а также транспортные расходы по приобретению товаров и уплаченные проценты за кредит, приходящиеся на остаток товаров. В связи с этим возникает необходимость ежемесячного распределения издержек, относящихся к реализованным товарам и к остатку товаров.

Решение поставленных целей, задач и принципов учета издержек обращения реализуется через учетную политику, посредством которой предусматривается возможность многовариантных решений по учету расходов для выбора наиболее оптимальных и рациональных с точки зрения хозяйствующего субъекта.

Снижение уровня торговых расходов является важным условием повышения рентабельности работы организаций торговли. За размерами расходов и их целесообразностью должен осуществляться систематический контроль. В зависимости от сроков проведения контроль делится на предварительный, текущий и последующий.

*Предварительный* контроль осуществляется до начала совершения расходов путем предварительной проверки смет, договоров, товарных и денежных документов. Цель такого контроля — предотвращение действий должностных лиц, в результате которых может быть нанесен ущерб организации, а также целесообразность и законность предполагаемых расхо-дов.

*Текущий* (управленческий) контроль за расходами осуществляют в процессе совершения хозяйственных операций работники организации, непосредственно несущие за них ответственность. Проверяется правильность оформления документов, составления необходимых расчетов, предусмотренных инструкциями, законами и т. д.

*Последующий* контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и отражения расходов на счетах синтетического и аналитического учета, обобщения данных в отчетных формах. Этот контроль выполняется путем проведения анализа хозяйственной деятельности, документальных ревизий и аудиторских проверок, а также проверок налого-выми и другими органами государственного контроля.

В зависимости от организационной структуры хозяйствующего субъекта, специфики его коммерческой деятельности к счету 44 "Расходы на реализацию у" могут быть открыты субсчета:

– издержки, связанные с торговой деятельностью;

– распределяемые (косвенные) расходы.

На субсчете 44/1 учитываются все расходы торговой организации, относимые на издержки обращения.

Субсчет 44/2 используется в случае, если торговая организация имеет подразделения, по которым выводится финансовый результат их деятельности; по окончании месяца сумма, учтенная на этом субсчете, распределяется пропорционально экономически обоснованной базе между подразделениями и переносится на дебет соответствующих аналитических счетов субсчета 44/1.

Отдельный регистр для ведения синтетического учета по счету 44 "Расходы на реализацию" не предусмотрен. Дебетовый оборот по этому счету отражается непосредственно в журналах-ордерах тех счетов, на которых учитываются расходуемые денежные средства, материальные ценности или рас-четные операции (в журналах-ордерах по счетам 60, 50 и 51 и т. д.).

Затраты, учитываемые при определении облагаемой налогом прибыли, в организациях, осуществляющих торговую деятельность, определяются с учетом определенных особенностей.

При определении прибыли от реализации приобретенных товаров учитываются только затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары (подп.2.2 п.2 ст.130 Налогового кодекса РБ) **[19].**

Затраты, приходящиеся на фактически реализованные товары, определяются как разница между суммой затрат, сложившихся за налоговый период с учетом переходящих остатков на начало периода, и суммой за-трат, относящихся к остаткам товаров на конец налогового периода.

Сумма затрат, относящихся к остаткам товаров на конец налогового периода, определяется исходя из стоимости товаров, оставшихся на конец периода нереализованными, и средней доли затрат за налоговый период.

Средняя доля затрат за налоговый период определяется как отношение суммы затрат, сложившихся за налоговый период с учетом переходящих остатков на начало этого периода, к сумме стоимости товаров, реализованных в течение периода, и стоимости товаров, оставшихся на конец периода нереализованными.

В организациях общественного питания при распределении затрат остатки товаров определяются с учетом сырья, готовой продукции и полуфабрикатов.

При этом на фактические реализованные товары распределяются не все издержки обращения, а только транспортные расходы (если транс-портные расходы не включаются в цену приобретения товара) статья №1.

Методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания, утвержденными приказом Минторга РБ от 20.09.2002 № 86 [18], в которых приведены номенклатура и содержание статей издержек обращения (производства), предусмотрено включение транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, в состав издержек обращения.

С 2011 г. налог на прибыль исчисляется 1 раз в год по окончании на-логового периода. Налоговым периодом для исчисления налога на прибыль является календарный год. Вместе с тем организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными (ст.13 Закона).

Составляя бухгалтерскую отчетность за месяц, организация должна определить финансовый результат своей работы, т.е. прибыль. А для этого она должна рассчитать издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары.

В своем разъяснении от 12.05.2011 № 15-1-6/266 «О порядке отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль» Минфин РБ высказал следующую позицию.

Поскольку налоговая декларация (расчет) по налогу на прибыль составляется по итогам года, основанием для отражения налога на прибыль в бухгалтерском учете и отчетности за месяц, квартал является бухгалтерская справка-расчет.

Исходя из разъяснений, приведенных в названном письме, налог на прибыль в целях бухгалтерского учета необходимо рассчитывать ежемесячно, следовательно, для этого и издержки обращения нужно рассчитывать ежемесячно. Годовая сумма издержек обращения, приходящаяся на реализованные товары, будет определена путем сложения ежемесячно рассчитанных *нарастающим итогом* сумм издержек.

Общий порядок расчета издержек обращения на остаток товаров и товаров отгруженных:

1. Определяют издержки обращения, подлежащие распределению.

Для этого суммируют издержки обращения на остаток товаров на начало отчетного месяца и произведенные в отчетном месяце по статьям распределения.

2. Устанавливают стоимость товаров, принимаемых в расчет издержек обращения.

Для этого суммируют отпускную стоимость товаров, реализованных в отчетном месяце, включая товары отгруженные и неоплаченные (в оптовой торговле), и остаток товаров на конец месяца за вычетом НДС

3. Исчисляют средний процент расходов. Средний процент расходов определяется отношением суммы подлежащих распределению издержек к стоимости принимаемых в расчет товаров и умножением полученного результата на 100.

4. Рассчитывают сумму издержек обращения на остаток товаров. Для этого остаток товаров на конец месяца умножают на средний процент рас-ходов и делят на 100.

5. Рассчитывают сумму издержек обращения на остаток товаров отгруженных. Для этого остаток товаров отгруженных и неоплаченных на конец месяца умножают на средний процент расходов и делят на 100.

**Контрольные вопросы**

1. Назовите цели, задачи и принципы учета издержек обращения.

2. Перечислите классификационные признаки издержек обращения в торговле.

3. Составьте корреспонденции счетов по учету издержек обращения.

4. Перечислите статьи издержек обращения.

5. Общий порядок расчета издержек обращения на остаток товаров и товаров отгруженных.

6. Каков порядок расчета издержек обращения на остаток товаров в оптовой и розничной торговле

**Тема 6. Основные особенности сельскохозяйственного производства и их влияние на организацию и методику бухгалтерского учета**

 1.1. Задачи бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

1.2. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

Сельское хозяйство является одной из ведущих отраслей национальной экономики республики. В условиях рыночных отношений успешное развитие этой отрасли требует коренного улучшения управления производством на основе использования экономических методов хозяйствования.

В условиях рыночной экономики перед бухгалтерским учетом стоят следующие задачи:

1. Формирование информации для принятия управленческих решений. Учет представляет информацию об отклонениях в выполнении целевых программ предприятия, его подразделений и отдельных служб, что позволяет оперативно вскрывать и своевременно принимать меры к устранению недостатков в работе предприятия, его подразделений и служб.

2. Контроль за наличием, состоянием и использованием хозяйственных ресурсов на всех стадиях их движения. Эта задача выполняется благодаря своевременному документированию хозяйственных операций (изменений в составе хозяйственных средств и источников их образования) и их отражению в учетных регистрах, а также путем проведения инвентаризации денежных средств и расчетов, товарно-материальных ценностей и ос-новных средств.

3. Контроль за целевым и рациональным использованием средств, находящихся в распоряжении предприятия. С помощью бухгалтерского учета контролируется использование средств в соответствии с планами (целями), сметами и договорами; учетная информация также обеспечивает контроль за рациональным использованием трудовых и материальных ресурсов для производства и реализации продукции, за уровнем ее себе-стоимости.

4. Формирование научно обоснованной системы показателей, характеризующих результаты деятельности предприятия, его отдельных под-разделений и служб. Важнейшими из них являются прибыль, себестоимость и рентабельность.

5. Своевременное и полное использование внутрихозяйственных резервов улучшения финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учет представляет информацию о наличии излишних и неиспользуемых основных средств и товарно-материальных ценностей, о причинах и виновниках непроизводительных расходов и потерь.

6. Соблюдение законности при решении хозяйственных вопросов.

Сельскохозяйственное производство отличается от других отраслей рядом особенностей, что является причиной своеобразия в организации бухгалтерского учета:

1. Сельское хозяйство базируется на использовании земли как главного средства производства. Земля обладает рядом специфических свойств, которые отличают ее от других средств производства. Все средства производства, кроме земли, – результат человеческого труда; земля же – продукт самой природы. Земля становится средством производства лишь в процессе производственной деятельности человека.

Однако в бухгалтерском учете земля в стоимостном выражении не учитывается. Учет земли ведется только в количественных показателях (гектарах) по видам угодий (пашня, сенокос, пастбище, сад, лес).

2. На результаты производства оказывают влияние погодные условия. Зависимость от погодных условий, естественных и биологических факторов является причиной сезонности сельскохозяйственного производства, неравномерности осуществления затрат производства и труда в течение года. Больше всего их производится в периоды выполнения основных сельскохозяйственных работ (посев, уход за посевами, уборка), поэтому объем учетных работ изменяется в течение года. Это необходимо принимать в расчет при организации учета.

3. В сельском хозяйстве производственный процесс носит длительный характер, переходит с одного календарного года на следующий, на конец года имеются значительные остатки незавершенного производства. В растениеводстве их составляют затраты на посев озимых зерновых куль-тур, многолетних трав (отчетного года и прошлых лет), подъем зяби, заго-товку органических удобрений. В связи с этим производственные затраты учитывают не только по отдельным объектам (культурам, группам куль-тур, видам работ, хозрасчетным подразделениям) в разрезе калькуляционных статей, но и подразделяют:

– затраты прошлых лет под урожай текущего года;

– затраты отчетного года под урожай этого же года;

– затраты отчетного года под урожай будущих лет.

4. Из-за сезонности сельскохозяйственного производства продукция поступает в течение года неравномерно. Готовую продукцию, поступившую в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до уровня фактической. Конечные финансовые результаты деятельности предприятия (прибыль, убыток) определяют после исчисления фактической себестоимости реализованной продукции, т. е. по окончании календарного года.

5. Животные могут быть учтены как в составе основных, так и в со-ставе оборотных средств. Например, основное молочное стадо коров учитывается в составе основных средств, которые частично пополняются за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве. Эта особенность вызывает необходимость отражения в учете перехода оборотных средств в основные. При утрате животными племенной или продуктивной ценности из-за болезни и по другим причинам происходит обратный процесс: продуктивный скот выбывает из основного стада и переводится в оборотные средства.

6. Поступающая из производства продукция растениеводства ис-пользуется внутри хозяйства на корма и семена. Это вызывает необходимость раздельного учета товарной части продукции, семян и кормов. Массовое поступление продукции в сравнительно короткие сроки с больших площадей требует действенного контроля за ее движением в пути и в мес-тах хранения.

7. Характерной особенностью сельскохозяйственного производства является и то, что часто от одной культуры или вида скота получают несколько наименований продукции. Она бывает основной, сопряженной и побочной. Основной является продукция, ради которой возделывается данная культура. Например, от зерновых культур получают основную про-дукцию – зерно и побочную – солому. Если от одной культуры или технологического скота получают несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной. Так, в льноводстве получают се-мена льна и льносолому, от основного стада коров – молоко и приплод. Побочная продукция поступает одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (например, солома от зерновых культур, ботва картофеля и свеклы, навоз в животноводстве). Побочная продукция используется внутри хозяйства на производственные цели: на корм скоту, для под-стилки животным, на силосование, удобрение полей. При исчислении себестоимости продукции возникает необходимость правильного распределения затрат между основной, сопряженной и побочной продукцией.

На каждом сельскохозяйственном предприятии учет строится в строгом соответствии с планом счетов бухгалтерского учета.

Применяемый на сельскохозяйственных предприятиях план счетов бухгалтерского учета построен с учетом требований международных стандартов и принципов мировой практики ведения бухгалтерского учета.

**Тема 7. Учет затрат и определение себестоимости продукции растениеводства**

1. ***Учет затрат продукции растениеводства***
2. ***Калькуляция себестоимости продукции растениеводства***

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. Оно удовлетворяет потребности населения в продуктах питания и обеспечивает промышленность сырьем. Кроме того, растениеводство является базой для развития животноводства, обеспечивая его кормами.

Растениеводство весьма специфическая отрасль сельскохозяйственного производства. На кругооборот средств в этой отрасли влияет сезон-ный характер производства, в частности, разрыв между периодами осуществления затрат и выхода продукции. При этом затраты совершаются в течение длительного времени, а их возмещение – выход продукции – проис-ходит в момент созревания растений. В связи с этим затраты в растениеводстве подразделяются на затраты текущего года и затраты под урожай будущих лет. Кроме того, возникает необходимость накапливать затраты по сельскохозяйственным культурам за весь период их выращивания.

Производственный процесс в растениеводстве состоит из разнородных работ, выполняемых в разное время: подготовки почвы к посеву, посева, ухода за посевами, уборки урожая. Следовательно, производимые затраты по возделыванию сельскохозяйственных культур в бухгалтерском учете необходимо разграничивать и по видам выполняемых работ.

При выполнении конкретных рабoт в растениеводстве производятся различные затраты: расходуются нефтепродукты, семена, удобрения, из-нашиваются сельскохозяйственные машины, оплачивается труд рабочих. По этой причине в бухгалтерском учете затраты растениеводства не могут учитываться общей суммой, а должны отражаться по статьям согласно утвержденной номенклатуре.

Ввиду рассредоточенности сельскохозяйственного производства по подразделениям предприятия (бригады и др.) бухгалтерский учет должен обеспечить разграничение затрат по возделыванию сельскохозяйственных культуp и по производственным подразделениям.

В соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства в бухгалтерском учете должно быть обеспечено разграничение затрат по смежным годам выращивания культур, по видам культур, видам выполняемых работ, статьям калькуляции и по конкретным подразделениям предприятия.

Учет затрат и выхода продукции растениеводства ведут на счете 20 "Основное производство", субсчет 1 "Растениеводство".

По дебету этого счета учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции. В течение года записи по дебету и кредиту про-изводят нарастающим итогом.

Объектами учета затрат в растениеводстве являются: сельскохозяйственные культуры (группы культур), сельскохозяйственные работы; за-траты, подлежащие распределению; прочие объекты.

В сельском хозяйстве для отрасли "Растениеводство" рекомендована следующая номенклатура статей:

– расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, сырье и материалы, работы и услуги;

– расходы на содержание и эксплуатацию основных средств;

– расходы на улучшение земель и охрану природной среды;

– расходы денежных средств;

– прочие затраты;

– затраты по организации производства и управления.

На статью "Расходы на оплату труда" относится оплата труда работни-ков, непосредственно занятых в производстве сельскохозяйственных культур: трактористов-машинистов – за подготовку почвы к посеву, сев (посадку), об-работку и уборку урожая; рабочих-полеводов – за возделывание культур. Указанная оплата прямо включается в затраты соответствующей культуры (группы культур) и видов сельскохозяйственной продукции в корреспонденции со счетом 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

"Отчисления на социальные нужды" учитывают обязательные отчисления в фонд социальной защиты населения от всех видов оплаты тру-да работников, занятых в производстве продукции растениеводства. Указанные отчисления относятся на объекты учета зaтpaт.

По статье "Сырье и материалы" учитывается стоимость использованных в производственном процессе:

семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (посадку) сельскохозяйственных куль-тур и насаждений;

минеральных удобрений (включая микроудобрения, бактериальные и другие удобрения, производимые промышленностью), вносимых в почву под сельскохозяйственные культуры;

органических (навоз, торф, компост) и зеленых (люпин, сераделла и другие культуры) удобрений;

химических (пестициды, протравители, гербициды, дефолианты и др.) и биологических средств, использованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур;

нефтепродуктов, твердого топлива и газа в баллонах и резервуарах, использованных на производственно-технологические цели.

Все материальные затраты включаются в данную статью в корреспонденции со счетом 10 "Материалы". Навоз, полученный от животных и использованный в качестве удобрений, списывается с кредита счета 20 "Основное производство" (29 "Обслуживающие производства и хозяйства") субсчета 2 "Животноводство" или со счета 23 "Вспомогательные производства" – при получении навоза от рабочего скота.

По статье "Работы и услуги" учитываются следующие затраты вспомогательных производств и сторонних организаций: на транспортные работы производственного характера; на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению; на агрохимические работы, работы по внесению удобрений и некоторые другие. Стоимость работ и услуг, выполненных вспомогательными производствами, отражается по кредиту счета 23 "Вспомогательные производства, а сторонними организациями – по кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". На эту статью относятся также затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы тракторов в растениеводстве.

В статью ''Расходы по содержанию и эксплуатации основных средств" включаются суммы амортизационных отчислений (износа) на полное восстановление, затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств, непосредственно используемых в производстве продукции растениеводства: сельскохозяйственных машин, тракторов, теп-лиц, зернохранилищ и т. п.

B статье "Расходы на улучшение земель и охрану природной среды" включаются затраты, обусловленные использованием в производственном процессе природных ресурсов. В состав таких затрат входят текущие расходы по улучшению земель и повышению их плодородия, защите почв от эрозии и на рекультивацию земель; текущие расходы на содержание и эксплуатацию средств природоохранного назначения (очистных сооружений); плата за древесину, отпускаемую на корню.

В статью "Расходы денежных средств" включаются налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный, экологический и другие налоги), относимые на себестоимость продукции; отчисления во внебюджетные фонды.

По статье "Прочие затраты" отражаются расходы, связанные с производством продукции, но не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

В статью "Затраты по организации производства и управлению" включаются расходы на организацию растениеводства и его управление, а также доля расходов по управлению подсобным хозяйством.

Расходы по организации растениеводства и его управлению могут учитываться на счете 25 "Общепроизводственные затраты" (субсчет 1 – "Общепроизводственные расходы растениеводства") по установленным статьям затрат, а затем списываются на счет 20 "Основное производство" и распределяются по видам (группам) сельскохозяйственных культур пропорционально общей сумме затрат.

Все записи в бухгалтерском учете о затратах и выходе продукции в отрасли растениеводства основываются на данных соответствующих первичных документов. Их можно сгруппировать в четыре группы:

– по учету затрат труда;

– по учету предметов труда;

– по учету средств труда;

– по учету выхода готовой продукции.

Затраты труда, расходы на его оплату отражаются в учетных и путевых листах, книжках бригадира, нарядах на выполненные работы и других первичных документах. Расходы на оплату труда распределяются между объектами учета затрат на основе данных первичных и сводных документов, накопительных ведомостей.

Учет товарно-материальных ценностей, используемых в производственном процессе, осуществляется на основании ведомости на получение материальных ценностей и других документов. К таким документам относятся акт на списание семян и посадочного материала, акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, ядохимика-тов и гербицидов, учетные и путевые листы и др.

К документам по учету затрат средств труда в отрасли растениеводства относятся: ведомость начисления износа и резерва предстоящих за-трат на ремонт основных средств, ведомость начисления износа основных средств (без автотранспорта), ведомость начисления износа основных средств по автотранспорту и др.

Документы по учету выхода продукции фиксируют получение и

оприходование продукции отрасли растениеводства. К ним относятся: реестр отправки сельскохозяйственной продукции с поля, накопительная ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции, акт на сортировку и сушку продукции растениеводства, акт приема-передачи грубых и сочных кормов, акт на оприходование пастбищных кормов и др.

Итоговые данные сводных и накопительных ведомостей используются для заполнения производственного отчета по растениеводству.

В производственном отчете на каждый объект учета (культура, группа однородных культур, виды работ незавершенного производства) отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам указывают затраты, сгруппированные по установленной номенклатуре статей затрат в растениеводстве. Кроме того, в производственном отчете затраты по объектам учета отражают и по про-изводственным подразделениям предприятия. 243

Кредитовые обороты по синтетическим счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов переносят из производственного отчета в журнал-ордер № 10-АПК.

**Калькуляция себестоимости продукции растениеводства**

Себестоимость продукции растениеводства определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), и выхода продукции за отчетный год.

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие куль-туры (группы культур), так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных методов и приемов.

Объектами исчисления себестоимости являются виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры (перечень объектов учета затрат и калькуляции приведен в табл. 1).

В растениеводстве, кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости являются также работы, выполненные в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

Продукция, получаемая в результате возделывания сельскохозяйственных культур, считается основной. Если при возделывании сельскохозяйственных культур получают несколько видов основной продукции, то ее принято считать сопряженной. К побочной относится продукция, полу-чаемая одновременно с основной, но имеющая второстепенное значение для данного производства.

Побочная продукция не калькулируется, а учитывается в следующей оценке. Она оценивается исходя из нормативных (расчетных) затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции.

Объектами калькуляции по *зерновым культурам* являются полноценное зерно и используемые зерновые отходы. В процессе уборки зерно приходуется и учитывается в бункерном весе. После этого оно подвергается на току очистке и сортировке.

При калькуляции используемые зернооотходы переводятся в полно-ценное зерно с учетом данных лабороторного анализа о процентном со-держании полноценного зерна в зерновых отходах.

Для исчисления себестоимости необходимо из общей суммы затрат на возделывание и уборку зерновой культуры, включая расходы по очистке и сушке зерна на току, исключить стоимость соломы. Оставшаяся сумма затрат распределяется между полноценным зерном и используемыми зернооотходами пропорционально их удельному весу в общей массе полу-ченного зерна в перерасчете на полноценное.

**Тема 8. Учет затрат и определение себестоимости продукции животноводства**

***1. Учет затрат продукции растениеводства***

***2. Калькуляция себестоимости продукции животноводства***

Животноводство в зависимости от видов выращиваемого скота под-разделяется на следующие отрасли: скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Каждая из указанных отраслей специализируется на производстве конкретных видов продукции. В связи с этим в бухгалтер-ском учете затраты на производство животноводческой продукции группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных, что позволяет исчислять себестоимость продукции отдельных отраслей животноводства, видов и технологических групп скота и птицы.

В животноводстве затраты труда и материальных ресурсов, а также выход из производства продукции осуществляется в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать затраты по смежным годам. Все расходы отчетного года включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют только такие отрасли, как пчеловодство, рыболовство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на 1 января следующего года. В пчеловодстве – это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период, в рыболовстве – затраты по зарыблению и в птицеводстве – расходы на незаконченную инкубацию.

В животноводстве технологический процесс характеризуется однородностью работ. Основные технологические операции – кормление и уход за животными, дойка коров, стрижка овец и т. д.; протекают они непрерывно и не разграничиваются во времени. В связи с этим отпадает необходимость в классификации затрат по периодам и видам работ. Только в отдельных отраслях животноводства надо учитывать расходы на выполнение конкретных работ. Например, в овцеводстве раздельно учитываются расходы на содержание стригального пункта, стрижку овец, упаковку, маркировку шерсти.

Аналитический учет затрат в животноводстве ведется на счете 20 "Основное производство". Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 "Основное производство" (субсчет 2 "Животноводство") ведут по следующей номенклатуре статей затрат:

1 Расходы на оплату труда.

2. Отчисления на социальные нужды.

3. Сырье и материалы, в том числе:

– средства защиты животных;

– корма.

4. Содержание и эксплуатация основных средств.

5. Работы и услуги.

6. Расходы денежных средств.

7. Прочие затраты.

8. Потери от брака, падежа животных.

9. Затраты по организации производства и управлению.

В бухгалтерском учете записи по счету 20 "Основное производство" производятся на основании данных различных первичных документов, которые можно объединить в следующие группы:

– по учету затрат труда,

– по учету предметов труда;

– по учету использования средств труда;

– по учету выхода продукции,

– по учету прироста живой массы и приплода.

Основным документом по учету затрат труда является табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства, затрат предметов труда – ведомость расхода кормов, акт на списание инвентаря и др. Документами по учету выхода продукции животноводства являются: акт на оприходование приплода животных, ведомость взвеши-вания животных, расчет привеса животных, карточка учета надоя молока, акт настрига и приема шерсти и др. Регистром, в котором обобщаются данные первичных документов о затратах и выходе продукции, в животноводстве является производственный отчет по животноводству. В производственном отчете на каждый объект учета затрат (виды и группы животных с указанием фермы (бригады) отводятся отдельные графы с указанием затрат за месяц и нарастающим итогом с начала года. По строкам отражаются затраты, учитываемые но дебету счета 20 (субсчет 2 "Животноводство"), сгруппированные по статьям в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов. В отдельные графы выделяются расходы, подлежащие распределению в конце месяца: затраты по приготовлению кормов.

Выход продукции животноводства отражается во втором разделе производственного отчета. Продукция животноводства учитывается по дебету счетов 43 "Готовая продукция", 11 "Животные на выращивании и откорме", 10 "Материалы" в корреспонденции с кредитом счета 20 "Основное производство" (субсчет 2 "Животноводство").

Кредитовые обороты за месяц в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов переносятся из производственного отчета в журнал-ордер № 10-АПК.

Себестоимость продукции животноводства определяется исходя из затрат, приходящихся на каждый вид (технологическую группу) животных, и выхода продукции за отчетный год.

Общая сумма затрат по отдельным видам (группам) животных складывается из прямых затрат, непосредственно относимых на конкретный объект учета, и затрат, распределяемых в конце отчетного периода (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, затраты по приготовлению кормов и др.).

Объектами исчисления себестоимости являются конкретные виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждого вида животных.

Основной является продукция, получаемая в результате выращивания животных. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов продукции, которую называют сопряженной. Например, в блочном скотоводстве – молоко и приплод, в овцеводстве – шерсть, приплод и прирост живой массы и т. д. Поэтому объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости не совпадают.

Кроме того, в животноводстве получают и побочную продукцию, которая не является объектом исчисления себестоимости. К побочной продукции относятся: навоз, птичий помет, шерсть-линька, рога, копыта и т. д. Стоимость побочной продукции определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы износа основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов. Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования. Стоимость побочной продукции исключается из общей суммы затрат на содержание соответствующего вида или техно-логической группы животных.

Прежде чем приступить к рассмотрению непосредственно калькуляции себестоимости животноводческой продукции, обратим внимание на такие объекты калькуляции, как прирост живой массы и живая масса животных. Прирост определяется ежемесячно путем взвешивания животных и фиксируется в ведомости взвешивания животных. Для определения прироста живой массы за отчетный период (месяц, квартал, год) с учетом по-ступивших и выбывших животных составляют расчет определения при-роста. Он исчисляется по видам и учетно-производственным группам скота по формуле:

*П* = *Жк 4* - *Жв* - *Жн* - *Жп*,

где *П* – прирост живой массы скота за отчетный период;

*Жк* – живая масса скота на конец отчетного периода;

*Жв* – живая масса скота, выбывшего за отчетный период;

*Жн* – живая масса скота на начало отчетного периода;

*Жп* – живая масса скота, поступившего на выращивание и откорм в течение отчетного периода.

Чтобы определить фактическую себестоимость выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года, рассчитывается себестоимость одного центнера живой массы скота. С этой целью исчисляются два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и его живая масса.

253 *Себестоимость калькулируемого поголовья* (выбывшего за отчетный период и оставшегося в хозяйстве на конец года) равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других возрастных групп, стоимости при-плода и прироста живой массы за отчетный год.

*Живая масса калькулируемого поголовья* состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение отчетного периода, без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье "Потери от брака, падежа животных". После этого приступают к исчислению себе-стоимости продукции животноводства.

Учет затрат и выхода продукции крупного рогатого скота ведется раздельно по молочному и мясному направлениям животноводства.

Объектами учета затрат по крупному рогатому скоту молочного направления являются:

– основное молочное стадо, по которому учитываются затраты на содержание коров и быков-производителей;

– животные на выращивании и откорме, по которым учитываются затраты на выращивание телочек и быков всех возрастов;

– откорм коров, быков-производителей и волов, выбракованных из основного стада.

Объекты калькуляции в молочном скотоводстве – молоко и приплод, их калькуляционные единицы - один центнер молока и одна голова приплода.

Себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции. 90 % из оставшейся суммы затрат относятся на молоко и 10 % – на приплод. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость одного центнера молока и одной головы приплода.

**Тема 9. Учет сельскохозяйственной продукции и ее реализации**

1. ***Документальное оформление готовой продукции и ее реализации.***
2. ***Синтетический и аналитический учет готовой продукции и ее реализации.***

К сельскохозяйственной продукции относятся полученные от собственного производства зерно, картофель, овощи, фрукты, грубые и сочные корма, молоко, яйцо, шерсть и др.

Поступление и расходование сельскохозяйственной продукции оформляют соответствующими первичными документами.

Оприходование сельскохозяйственной продукции от урожая оформляют реестром отправки сельскохозяйственной продукции с поля.

Выдачу пронумерованных и зарегистрированных бланков реестров производят под расписку комбайнеру. Комбайнер, загрузив продукцией транспортное средство, выписывает реестр, где указывает фамилию, имя, отчество шофера, марку и номер транспортного средства, номер склада, фамилию, имя, отчество кладовщика и бункерный вес продукции.

Кладовщик (заведующий током) поступившую на склад продукцию взвешивает, а фактическую массу продукции записывает в накопительную ведомость поступления от урожая сельскохозяйственной продукции. Заве-дующий током (кладовщик) расписывается в экземпляре реестра шофера о приемке зерна, а шофер – в накопительной ведомости заведующего током (кладовщика) о сдаче продукции.

Накопительную ведомость поступления сельскохозяйственной продукции составляют в двух экземплярах. Первый на следующий день пере-дается в бухгалтерию хозяйства, второй остается у кладовщика и в конце месяца вместе с отчетом движения продуктов и материалов и всеми приходно-расходными документами сдается в бухгалтерию хозяйства.

Сельскохозяйственная продукция, поступившая от урожая, подвергается сушке, сортировке и другой доработке. Каждую партию продукции, отпущенную для сушки и сортировки, взвешивают. После окончания сортировки и сушки определяют количество полноценной сельскохозяйственной продукции, а также размер усушки, используемых и неиспользуемых отходов.

Качество продукции, полученной после сортировки и сушки, определяют с помощью лабораторного анализа, где определяют натуру и влажность зерна до и после подработки, а также процент содержания полноценного зер-на в зерновых отходах. Результаты процесса доработки и сортировки фиксируют в акте на сортировку и сушку продукции растениеводства.

Акт составляется в одном экземпляре на каждую партию отсортированной продукции и не позже следующего дня передается в бухгалтерию хозяйства.

Акт подписывает кладовщик (заведующий током), главный агроном хозяйства, а также лица, принимающие участие в сортировке и сушке продукции.

Оприходование заготовленных грубых кормов (сена, соломы и др.) производится не позднее трех дней после закладки их на хранение, а силоса – через 20 дней.

На сельскохозяйственных предприятиях часть кормов скармливается скоту без предварительной уборки, т. е. на корню (путем выпаса). Их количество определяется главным зоотехником и главным агрономом расчетным путем и списывается на затраты производства на основании акта.

Урожай корнеплодов, картофеля, овощей, фруктов приходуют на основании дневника поступления сельскохозяйственной продукции. Дневник составляет руководитель производственного подразделения в конце рабочего дня.

Для учета продукции животноводства применяются следующие первичные документы: карточка учета надоя молока, акт приема и настрига шерсти и другие.

Карточку учета надоя молока ведет заведующий фермой или другое лицо, на это уполномоченное. Открывают ее на каждую доярку на месяц, куда после каждой дойки записывают данные о количестве надоенного молока, а также проставляют процент жира, содержащийся в молоке. В конце рабочего дня доярка своей подписью подтверждает количество на-доенного молока.

В конце месяца карточки учета надоя молока вместе с другими документами сдаются в бухгалтерию хозяйства.

Данные о движении молока за день находят отражение в ведомости движения молока. Этот документ составляют в двух экземплярах, где, Оприходование шерсти, полученной во время стрижки овец, производят на основании акта настрига и приемки шерсти. Акт составляют в трех экземплярах. В нем указывают количество и качество полученной шерсти, настриг с 1 головы и другие данные. Один экземпляр акта служит основанием для оприходования шерсти на складе, второй остается у заведующего фермой, третий – у зоотехника для составления отчетности о стрижке овец.

Оприходование яиц и прочей продукции птицеводства производится на основании следующих документов: акта сортировки яиц, отчета о переработке и выходе продукции и др.

Все операции по реализации продукции оформляются соответствующими первичными документами. Так, для отпуска зерновых и масличных культур, картофеля, овощей, свеклы, льна, семян и другой продукции растениеводства, отправляемой заготовительным организациям, применяется специализированная форма товарно-транспортной накладной ТТН-1 (растениеводство). При отгрузке продукции транспортом организации ТТН-1 (растениеводство) выписывается в четырех экземплярах, из которых второй остается в организации, а первый, третий и четвертый передаются водителю (экспедитору). При отправке продукции привлеченным транспортом ТТН-1 (растениеводство) выписывается в пяти экземплярах. После сдачи продукции водитель с экспедитором возвращает третий экземпляр накладной организации. При отгрузке семян к товарно-транспортной накладной прикладываются следующие товарно-транспортные документы: на семена элиты и суперэлиты всех культур — «Аттестат на семена»; на семена всех остальных репродукций — «Свидетельство на семена»; на гибридные семена кукурузы — «Свидетельство на гибридные семена кукурузы». При отгрузке хлебопродуктов выписываются удостоверения о качестве муки, зерна, комбикормов, фуража, сертификаты на жмых, крупу. На основании ТТН-1 (растениеводство) составляются соответствующие реестры — ярлыки и накопительные ведомости, данные которых заносятся в приемные квитанции: ПК-5 (картофель), ПК-6 (овощи), ПК-8 (свекла), ПК-9 (зерно), ПК-10 (зерно), ПК-11 (плоды, ягоды), ПК-16 (лен), ПК-19 (семена овощей), ПО-1, ПК- (ЭВМ). В приемных квитанциях указывают наименование продукции, ее натуральную и зачетную массу, качественные показатели, а также причитающуюся за нее оплату, ставку НДС, его сумму и другие реквизиты. Приемные квитанции выписываются в трех экземплярах. Первый с реестром накладных отправляется сдатчику, второй — гос. статистике, третий остается у заготовительной организации. На основании приемных квитанций в сельскохозяйственных организациях ведутся расчеты с бюджетом по НДС, на основании квитанций отражается выручка по кредиту счета 90 «Реализация», субсчету 1 «Выручка от реализации».

При установлении расхождений между данными количественных и качественных показателей сверх установленных норм естественной убыли при приеме продукции заготовительными организациями составляется акт в трех экземплярах, который подписывается водителем (экспедитором) организации, лаборантом или приемщиком перерабатывающей организации. Один экземпляр передается организации — грузоот-правителю или перевозчику груза. Два экземпляра акта остаются у грузополучателя, из которых один передается автохозяйству вместе с претензионным письмом.

ТТН-1 (молоко) выписывается сельхозорганизациями на отправку каждой партии молока и молочной продукции на организации молочной промышленности как при доставке транспортом сельхозорганизации, так и при использовании транспорта заготовителя (центровывоз). На молоко, закупаемое у граждан, выписывается отдельная товарно-транспортная накладная.

Молоко перед отправлением взвешивается в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации (при отправке транспортом хозяйств) или же водителя-приемщика (при центровывозе).

При отправке молока определяются жирность, масса в пересчете на базисную жирность (кг), кислотность, температура, группа по чистоте, класс по бактериальной обсемененности, плотность, сорт молока. Все эти данные заносятся в соответствующие графы товарно-транспортной накладной по строке «Отправлено». Кроме того, по ней же указываются вид упаковки, количество мест, масса (брутто, тара, нетто).

При приемке молочных продуктов грузополучатель обязан в присутствии водителя (экспедитора) сельхозорганизации проанализировать качественные показатели, указанные в накладной при приемке, взвесить и пересчитать их на молоко базисной жирности.

ТТН-1 (скот) выписывается сельхозорганизацией и является сопроводительным документом по перевозке и приемке скота, птицы и кроликов мясоперерабатывающими организациями (заготовительными организациями).

Ветеринарный врач мясокомбината после осмотра животных ставит на товарно-транспортной накладной визу на допуск животных на территорию мясокомбината.

Все заготовительные организации на принятую продукцию выписывают приемные квитанции, в которых указывают, какая продукция была принята и в каком количестве, а также причитающуюся за нее оплату. В приемных квитанциях отражается качество продукции, проставляется натуральная и зачетная масса принятой продукции.

Заготовительные организации на принятое молоко, скот и птицу выписывают следующие приемные квитанции: на закупку скота, птицы и кроликов в сельскохозяйственных организациях ПК-1 (скот); на закупку скота, птицы и кроликов у населения ПК-2 (скот); на закупку молока и молочных продуктов в сельскохозяйственных организациях ПК-3 (молоко).

В приемных квитанциях указываются физическая зачетная масса, упитанность принятых животных, сортность, жирность молока и т. д.

Реализацию продукции со складов за наличный расчет работникам организации или другим покупателям оформляют накладной-приходным ордером (ф. № РП-4). Выписывают ее в трех экземплярах. Первый передается покупателю и является сопроводительным документом груза, второй остается на складе, третий передается в кассу в качестве приходного орде-ра. Накладная-приходный ордер — бланк строгой отчетности.

Отпуск продукции работникам организации в счет оплаты труда производят на основании ведомостей, подписанных руководителем и главным бухгалтером. Получение данной продукции работником подтверждается его росписью в ведомости.

Продукцию, отпущенную в столовые, детские и дошкольные учреждения, буфеты, принадлежащие организации, оформляют требованием-накладной или лимитно-заборной картой на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада.

Организации, реализующие продукцию на рынках, в ларьках, через сеть фирменных магазинов, ее отпуск оформляют товарно-транспортными и транспортными накладными типовых форм (ТТН-1, ТТН-2). В конце месяца материально-ответственное лицо составляет отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № 125) в двух экземплярах. В нем указывают движение продукции, торговую выручку и ее использование (и на какие цели), к отчету прилагаются все первичные документы на приемку продукции для продажи и сдачу денежной выручки или возврат продукции на склад.

Все первичные документы по учету реализации сельскохозяйственной продукции, прочих активов в бухгалтерии хозяйства тщательно проверяют, затем их данные группируют и отражают в соответствующих учетных регистрах бухгалтерского учета.

На счете 43 "Готовая продукция" учитывают все виды сельскохозяйственной продукции, включая принятую от населения для реализации и закупленную у граждан по договорам, продукцию промышленных и вспомогательных производств. Учет готовой продукции ведут по следующим субсчетам: 1 "Продукция растениеводства", 2 "Продукция животноводства", 3 "Продукция промышленных производств", 4 "Продукция вспомога-тельных производств", 5 "Продукция, закупленная у населения для реализации".

На субсчете 1 учитывают движение готовой продукции растениеводства. Каждый вид продукции учитывают на отдельном аналитическом счете по количеству и стоимости. Полученную от урожая продукцию, не имеющую целевого назначения, предварительно приходуют по дебету счета 43-1 и кредиту счета 20 "Основное производство", субсчет "Растениеводство" (в первоначальной массе). В дальнейшем полученная готовая продукция подвергается очистке, сушке и сортировке. В результате этого процесса происходит усушка продукции, появляются отходы, которые должны списываться со счетов бухгалтерского учета. Списание используемых и неиспользуемых отходов отражают сторнировочной записью.

Если в результате сушки и чистки продукция растениеводства она получает целевое назначение, то ее выбытие отражается по дебету счета 10 и кредиту 43/1. Остальная часть продукции идет на реализацию.

На субсчете 2 учитывают продукцию, полученную от отрасли животноводства (молоко, мед, воск, яйца, шерсть и т. д.). По дебету этого субсчета отражают поступление продукции животноводства из производства по дебету счета 43/2 в корреспонденции со счетом 20-2. Оценка продукции в течении года производится по плановой себестоимости. В конце года эта оценка корректируется до фактической себестоимости.

Аналитические счета по субсчету 2 "Продукция животноводства", счета 43 "Готовая продукция" открывают по видам и сортам продукции.

Субсчет 3 счета 43 отражается движение продукции сельскохозяйсвенного производства, прошедшей промышленную переработку и предназначен для учета готовой продукции, полученной от переработки сельскохозяйственного сырья. В частности, здесь отражают продукты убоя животных, консервного производства (соленые огурцы, квашеную капусту), , мельниц и сепараторных пунктов и т. д. Оприходование готовой продукции отражают по дебету субсчета 3 "Продукция промышленных производств", счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство" субсчета 3 "Промышленные производства".

Аналитические счета к данному субсчету открывают по видам, сор-там, кондициям и другим качественным показателям.

Оприходование продукции вспомогательных и обслуживающих производств отражают по субсчету 4 счета 43 "Готовая продукция". Здесь учитывают продукцию ремонтных мастерских, столярного цеха, хлебопекарен и других производств. Аналитический учет продукции вспомогательных производств ведут аналогично продукции, отражаемой на субсчете 3.

На субсчете 5 сельскохозяйственные предприятия учитывают принятую от населения продукцию для реализации заготовительными организациями. Сюда относят молоко, молодняк животных овощи и т.д. Она приходуется в оценке по договорным ценам При ее оприходовании дебетуют счет 43 субсчета 5 "Продукция, закупленная у населения для реализации" и кредиту-ют счет 76/5 "Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, выращиваемые по договорам ".

Для отражения процесса реализации продукции, работ, услуг в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен синтетический счет 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности ".

Счет 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности " предназначен для получения необходимой информации в процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также для определения финансовых результатов от реализации этих ценностей (работ, услуг). На этом счете учитывают, кроме того, операции по реали-зации принятых у населения продукции, скота и птицы. Здесь же учитывают и натуральные выдачи сельскохозяйственной продукции в счет оплаты труда.

По дебету счета отражают полную себестоимость продукции, а по кредиту – фактически полученную (начисленную к получению) выручку от реализации готовой продукции собственного производства.

В течение года (отчетного периода) реализованную сельскохозяйственную продукцию списывают на дебет счета 90 по плановой себестоимости. В конце года (отчетного периода) на дебет счета 90 дополнительно относят (при перерасходе) или сторнируют (при экономии) разницу между фактической и плановой себестоимостью продукции, работ и услуг. После этих записей на дебете счета 90 будет отражена фактическая (полная себестоимость) реализованной продукции, работ и услуг.

Аналитический учет по счету 90 " Доходы и расходы по текущей деятельности " ведут по видам реализуемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Внутри аналитических счетов учет строится по на-правлениям реализации продукции:

– продажа государству;

– продажа работникам хозяйства и отпуск продукции на общественное питание;

– продажа в торговую сеть, не принадлежащую хозяйству;

– продажа на колхозном рынке, включая продажу населению из ларьков;

– выдача натурой в счет оплаты труда;

– прочая реализация.

Отдельно в аналитическом учете выделяют расходы по реализации продукции государству, возмещаемые в установленном порядке заготовительными организациями. Их учет производится по видам продукции (зерно, молоко, скот и т. д.).

Кроме оплаты стоимости закупленного молока заготовительные организации возмещают сельскохозяйственным предприятиям расходы по его транспортировке, экспедированию и разгрузке. Причитающиеся суммы заготовители указывают в приемных квитанциях. Они облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 20%.