



ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ

коллективная монография

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РФ
ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет»

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ

коллективная монография

Майкоп
ЭЛИТ
2022

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052.2я73

О 75

Публикуется по решению редакционно-издательского совета
Адыгейского государственного университета

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Захарова Е.Н., доктор экономических наук,
профессор кафедры менеджмента
ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет»

Шевченко И.В., доктор экономических наук, профессор,
декан экономического факультета,
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

О 75 Особенности учета затрат в отраслях экономики : коллективная монография [Электронный ресурс] / С.А. Багова, К. Н. Бекирова, Л.Э. Дивина [и др.] ; под редакцией Р. А. Тхагапсо. - электрон. дан. (1 файл pdf – 1,8 Мб) – Майкоп : ООО «ЭЛИТ»., 2022. Режим доступа: https://201824.selcdn.ru/elit-171/pdf/978_5_6048615_7_8.pdf

ISBN 978-5-6048615-7-8

Основываясь на результатах своих исследований и обобщении практического опыта в области бухгалтерского учета затрат экономических субъектов, авторы монографии определили направления их дальнейшего развития в современных условиях.

В монографии раскрыты особенности учета затрат в таких отраслях экономики, как торговля, сельское хозяйство, электроэнергетика, туризм, санаторно-курортное обслуживание, строительство, общественное питание, автотранспортное хозяйство.

Предназначено для преподавателей и студентов экономических направлений подготовки, бухгалтерских и финансовых служб российских организаций и предприятий, слушателей системы повышения квалификации и профессиональной переподготовки специалистов.

УДК 657.22(075.8)

ББК 65.052.2я73

ISBN 978-5-6048615-7-8



9 785604 861578



© Багова С. А., Бекирова К. Н., Дивина Л. Э., Ордынская М. Е., Понокова Д. И., Силина Т. А., Таусова И. Ф., Тхагапсо Р. А., Тхаркахова И. Г., 2022

© ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет», 2022

© Оформление ООО «ЭЛИТ», 2022

АВТОРЫ:

Багова Саида Асланбиевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Бекирова Карина Нурбиевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Дивина Лала Эльдаровна — кандидат экономических наук, доцент кафедры организационно-кадровой работы в органах государственной власти Института технологий управления ФГБОУ ВО «МИРЭА – Российский технологический университет» (г. Москва);

Ордынская Марина Евгеньевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Поноква Дана Измаиловна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Силина Татьяна Александровна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Таусова Ирина Федоровна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Тхагапсо Руслан Асланчериевич — кандидат экономических наук, доцент, директор научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп);

Тхагапсо Анастасия Александровна — преподаватель кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет» (г. Краснодар);

Тхаркахова Ирина Григорьевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов экономического факультета научно-образовательного кластера «Институт качества жизни» ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет» (г. Майкоп).

УЧЕТ ЗАТРАТ В ТУРИСТСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Багова С.А.

канд. экон. наук, доцент

На протяжении последних лет индустрия туризма является одной из перспективных отраслей народного хозяйства и развивается в России достаточно высокими темпами.

Многие организации, работающие в этой отрасли, уверенно и прочно занимают свое место на рынке туристских услуг, имеют собственную сеть агентов и постоянную клиентуру, получая при этом неплохую прибыль.

Под туристской деятельностью понимается деятельность туристской организации по формированию (производству), продвижению и продаже туристского продукта, оказание услуг по туристскому обслуживанию, а также иная деятельность в сфере туризма.

Между тем, туристский продукт представляет собой право на тур как комплекс услуг по перевозке, размещению, питанию, экскурсионных услуг, а также услуг гидов-переводчиков и услуг, предоставляемых в зависимости от целей путешествия, являющееся объектом купли-продажи и подлежащее продаже либо туристу, либо другой туристской организации.

В свою очередь, туристские организации по характеру своей деятельности подразделяются на туроператоров и турагентов.

Туроператор — это туристическая оптовая фирма, выступающая посредником между предприятиями туристической индустрии и турагентами.

Она организует туры и реализует их от своего имени через турагентства либо непосредственно клиентам. В процессе организации туров туроператор устанавливает связи с предприятиями размещения, питания, транспорта, а также, в зависимости от характера тура, с культурно-просветительными учреждениями и экскурсионными бюро, выступая как оптовый покупатель туристских услуг. Довольно часто туроператоры арендуют на основе долгосрочных контрактов гостиницы или другие средства размещения, самолеты, суда, автобусы, обеспечивая их максимальную загрузку и получая от производителей туристских услуг значительные скидки.

Турагент — розничная фирма — посредник между

обслуживающими предприятиями или туроператорскими фирмами, с одной стороны, и клиентами-туристами — с другой.

Турагентство либо реализует туры, предлагаемые туроператорскими фирмами, либо занимается предоставлением отдельных видов услуг индивидуальным туристам или их группам, устанавливая непосредственные связи с транспортными организациями, гостиничными корпорациями, экскурсионными бюро.

Туристические фирмы (агентства) могут осуществлять производственную деятельность (установление непосредственных связей с производителями туристских услуг), торговую деятельность (реализация продукции (услуг) туроператорских и других фирм с торговой наценкой), а также посредническую деятельность (реализация туристских путевок на правах комиссионера).

На практике редко можно встретить фирму, осуществляющую лишь один вид деятельности. Наиболее эффективно для них совмещение всех видов туристской деятельности.

В работе туристских организаций можно выделить следующие основные этапы:

- предложение туристу или группе туристов определенного набора туристско-экскурсионных услуг;
- получение от клиентов денежных средств за путевку (тур);
- перечисление денежных средств соответствующим организациям за размещение, проживание, экскурсионное обслуживание и т. д., отдельно или в целом за «пакет» услуг.

Совокупность указанных действий можно квалифицировать по-разному, в зависимости от предмета (содержания) договора между:

- туристской организацией и туристом;
- туристской организацией и другими контактирующими с ней организациями [96].

Договорные отношения туриста и туристской организации складываются как отношения покупателя (заказчика) и продавца (исполнителя). При этом следует подчеркнуть особый характер «продукта», приобретаемого у туристской организации. Вступая с ней в договорные отношения, турист рассчитывает получить необходимый ему набор услуг. Однако, организация предоставляет клиенту еще не сами услуги, а права на них. Туристу, в свою очередь, гарантируется получение в определенное время и в определенном месте услуг,

осуществляемых контрагентами туристской организации, не имеющими прямых договорных отношений с данным туристом (например, гарантия проживания в отеле определенного класса, двухразовое питание, трансфер и т. д.).

Как правило, приобретаемая туристом совокупность прав оформляется в виде путевки.

Туристская путевка является письменным акцептом оферты туристской организации на производство и продажу туристского продукта, и неотъемлемой частью договора, а также документом первичного учета у туристской организации.

Таким образом, путевка представляет собой конечный «продукт» деятельности туристской организации и, соответственно, предметом ее реализации. В связи с этим оборот от реализации «продукции» у туристской организации отражается в момент продажи путевки, а не тогда, когда турист совершит поездку по данной путевке.

Получение туристом самих услуг представляет собой процесс потребления приобретенной «продукции». Очевидно, что за туристом остается право предъявления претензий к туристической фирме в случае неполучения или получения не в полном объеме услуг, гарантии предоставления которых он приобрел у туристической фирмы.

С точки зрения предмета договора в деятельности туристических фирм возможны разные варианты. Они различаются, в первую очередь, тем, что именно турфирма приобретает у других организаций.

В связи с этим можно выделить три основных варианта в деятельности турфирм.

Вариант первый: туристическая фирма приобретает у организаций права (гарантии) на получение различных услуг (в местах пребывания и транспортных услуг) и, исходя из стоимости приобретенных гарантий, формирует стоимость собственной путевки и продает ее.

Вариант второй: туристическая фирма приобретает готовую путевку у другой туристической фирмы и перепродает ее.

Вариант третий: туристическая фирма продает туристскую путевку другой фирмы, не являясь владельцем путевки, и получает свою прибыль в виде комиссионного вознаграждения.

Следует отметить тот факт, что процессы формирования, приобретения и последующей продажи путевок могут быть растянуты во времени. Поэтому, на практике складываются ситуации, когда

формирование путевки начинается в одном отчетном периоде, а ее приобретение и перепродажа — в другом отчетном периоде. Из этого вытекает, что в деятельности туристской организации должно быть четко определено, каким образом (какими первичными документами) фиксируются основные хозяйственные операции, а именно:

- получение предоплаты от других организаций за оказание услуг;
- получение предоплаты от других организаций за готовую путевку;
- получение предоплаты от туриста за путевку;
- оказание услуг другой организации;
- передача путевки другой организации;
- передача путевки туристу;
- выдача предоплаты другим организациям;
- получение от других организаций гарантий оказания отдельных услуг;
- получение от других организаций путевок и т. д.

Как правило, на практике четко фиксируются моменты уплаты и получения денег и образование задолженностей. В основном, сложности могут возникнуть именно в связи с отражением приобретения прав (гарантий) на получение отдельных услуг или получение самих путевок. Это, в свою очередь, влияет на состояние расчетов между фирмами, поскольку в учете не отражается или не полностью отражается то, что приобретено фирмой и представляет собой имущество фирмы. Соответственно, подобное положение в дальнейшем не дает возможности ответить на вопросы о том, что именно реализовано туристической фирмой и какие затраты имеют отношение к данному объему реализации.

Разнообразие видов деятельности, которыми занимается туристская организация, требует применения различных методов учета хозяйственных операций, ведения четкой системы производственного учета.

Важнейшим участком производственного учета в туристских организациях считается учет затрат на формирование турпродукции и определение ее себестоимости.

В связи с этим, к числу особенностей деятельности в туристских организациях относится калькулирование себестоимости туристского

продукта. Между тем, одна из проблем формирования себестоимости заключается именно в распределении затрат и их учете.

Калькулирование — это совокупность приемов и способов аналитического учета затрат и расчетных процедур, обеспечивающих исчисление себестоимости.

Себестоимость туристского продукта представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства и продажи туристского продукта материальных и иных ресурсов, а также других затрат на его производство и продажу.

Под планированием себестоимости туристского продукта понимается система технико-экономических расчетов, отражающих величину затрат, включаемых в состав себестоимости туристского продукта. Планирование себестоимости туристского продукта осуществляется организацией самостоятельно на основании предполагаемой конъюнктуры рынка туристских продуктов, договоров, заключенных с поставщиками отдельных услуг, из которых формируются туры, а также с учетом других расходов, поддающихся планированию.

Цель планирования себестоимости туристского продукта состоит в определении уровня прибыли и, как следствие, возможностей производственного и социального развития организации.

В свою очередь, все затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) туристских организаций можно разделить:

1. По отношению к производственному процессу:

1.1) производственные (затраты, связанные с производством туристского продукта).

Чаще всего среди туристских организаций для определения себестоимости туристского продукта используется следующая группировка производственных затрат по статьям:

1) «Затраты по приобретению прав на услуги сторонних организаций, используемые при производстве туристского продукта»

Примерами таких услуг являются:

— размещение и проживание туристов у организаций гостиничной сферы (а также иных организаций, оказывающих такие услуги и обладающие правами на них);

— транспортные перевозки у организаций-перевозчиков;

— услуги по питанию туристов во время тура у организаций общественного питания;

- экскурсионное обслуживание у экскурсионных бюро (в частности, у организаторов круизов, сафари, горвосхождений и т. п.);
- по медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний у медицинских учреждений, санаториев, профилакториев;
- по визовому обслуживанию (а также иные затраты, связанные с оформлением поездки);
- услуги по страхованию туристов в период турпоездки (страхование от несчастных случаев и медицинское страхование);
- услуги гидов-переводчиков и сопровождающих;

2) «Затраты, связанные с деятельностью производственного персонала»

В первую очередь в эту группу входят затраты на оплату труда производственного персонала (работников, непосредственно занятых производством туристского продукта), включая отчисления на социальные нужды. Затраты, связанные со служебными разъездами производственного персонала, также включаются.

3) «Накладные затраты»:

а) затраты, связанные с организацией производства туристского продукта (оплата труда работников аппарата управления и хозяйственных работников, включая отчисления на социальные нужды; затраты на командировки; содержание и эксплуатация хозяйственных зданий, помещений, механизмов, инвентаря, оргтехники, вычислительной техники; коммунальные услуги; пожарная и сторожевая охрана имущества туристской организации; транспортное обслуживание сотрудников туристской организации и прочие затраты);

б) амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств по нормам, утвержденным в установленном порядке;

в) амортизация нематериальных активов;

г) амортизация малоценных и быстроизнашивающихся предметов, специальных инструментов и приспособлений;

д) затраты, связанные с освоением новых туров;

е) оплата услуг связи (телефонной, мобильной, почтовой, местной и др.);

ж) затраты по подготовке и переподготовке кадров;

и) затраты на организованный набор работников, в том числе и затраты, связанные с оплатой услуг сторонних организаций по подбору кадров;

к) платежи по обязательному страхованию (суммарный размер отчислений на добровольное страхование, включаемый в себестоимость тур продукта, не может превышать 1% объема реализуемой продукции);

л) представительские затраты, связанные с приемом и обслуживанием других организаций, связанные с производственной деятельностью;

м) налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, которые в соответствии с установленным законодательством порядком подлежат отнесению на себестоимость.

4) «Затраты подразделений туристской организации, участвующих в производстве туристского продукта посредством выполнения отдельных видов работ, услуг»

К указанным подразделениям туристской организации относятся гостиницы, дома отдыха, мотели, кемпинги, спортивные сооружения, специальный туристский транспорт и т. п.

1.2) коммерческие (затраты, связанные с продвижением и продажей туристского продукта).

К затратам на продвижение и продажу туристского продукта (или к коммерческим затратам) относятся:

— затраты, связанные с деятельностью туристских агентств в качестве подразделений туристской организации, как выделенных на отдельный баланс, так и необособленных.

— затраты на комиссионные, агентские и иные вознаграждения сторонним организациям (туристским агентствам), оказывающим туристской организации коммерческие услуги;

— затраты на оплату труда работников туристской организации, непосредственно занимающихся продвижением туристского продукта, а также отчисления в виде страховых взносов;

— затраты на рекламу, к которым относятся затраты на разработку и издание рекламных изделий (проспекты, плакаты, календари, прейскуранты и т.п.), разработку и изготовление оригинальных фирменных пакетов, приобретение и изготовление рекламных сувениров, рекламные мероприятия через средства массовой информации и др.

— затраты по возмещению вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей, при

осуществлении выплат по возмещению указанного вреда в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

— выплаты работникам, высвобождаемым из туристской организации в связи с ее реорганизацией, сокращением численности работников и штата.

2. В зависимости от способа включения в себестоимость:

— прямые (затраты, связанные с производством туристского продукта, которые можно прямо и непосредственно включать в себестоимость соответствующего объекта калькулирования);

— не прямые (затраты, связанные с организацией и управлением производством туристского продукта, относящиеся к деятельности туристской организации в целом, которые включаются в себестоимость соответствующего объекта калькулирования с помощью специальных методов).

Затраты, которые образуют себестоимость туристского продукта, группируются в соответствии с их экономическим содержанием по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

Туристские агентства могут использовать любой из методов калькулирования себестоимости (попередельный, позаказный, попроцессный, нормативный, «директ-костинг», «стандарт-кост»).

Практика показывает, что туристские компании при калькулировании индивидуального тура применяют позаказный метод калькулирования себестоимости. Данный метод предполагает, что на каждый открытый заказ открывается карточка по учету затрат, заказу присваивается номер, который указывают в первичных документах по учету прямых затрат. Позаказный метод применяется как для формирования стоимости групповых, так и индивидуальных туров.

Между тем, туристские организации производят группировку затрат, которые включаются в себестоимость туристского продукта по статьям затрат.

В частности, к прямым затратам относятся затраты по:

- размещению и проживанию;
- транспортному обслуживанию и перевозкам;
- питанию;
- экскурсионному обслуживанию;
- медицинскому обслуживанию, лечению и профилактике заболеваний;
- визовому обслуживанию и иные затраты, связанные с оформлением туристской поездки;
- добровольному страхованию от несчастных случаев, болезней в период туристского путешествия;
- обслуживанию гидами-переводчиками и сопровождающими.

Страховая защита (страхование медицинских и прочих рисков) необходима туристам, так как в большинстве туристских регионов платная медицинская помощь. Медицинское страхование гарантирует туристу ее предоставление почти в любом уголке мира.

Страхование — это система экономических отношений по защите имущественных интересов физических или юридических лиц при наступлении определенных событий (страховых рисков или случаев) за счет денежных фондов (страховых фондов), формируемых или уплачиваемых из страховых взносов, путем выплаты страхового возмещения.

Страхование осуществляется на основе определенных правил, в которых приводятся порядок заключения, изменения, прекращения и срок действия договора страхования; определены страховые риски и случаи, а также страховая сумма, страховой взнос и страховое обеспечение, права и обязанности сторон. Эти правила указываются в договоре страхования. При заключении договора страхования страхователь (застрахованный) получает соответствующий полис страхования.

К основным видам страхования в сфере туризма относятся:

- страхование туриста и его имущества, в том числе страхование жизни и здоровья (медицинское страхование);
- страхование профессиональной ответственности;
- страхование риска турфирм.

Хотя страхование туристов и их имущества считается добровольным, законодательство многих стран требует обязательного наличия медицинского полиса у туристов, посещающих их территорию.

К специфическим (дополнительным) относятся следующие виды

страхования в туризме:

- на случай задержки транспорта;
- на случай плохой погоды во время нахождения застрахованных лиц на отдыхе;
- от непредставления или ненадлежащего предоставления туристских услуг, указанных в путевке (ваучере);
- от невыдачи въездной визы;
- личного транспортного средства («автомобильная ассистанция») и др.

Эти виды страхования добровольные, их оформление зависит от воли туриста.

Страхование может быть осуществлено на индивидуальной основе (когда каждый турист имеет отдельный страховой полис) и может быть групповым (полис оформляется целиком на группу). У каждого вида страхования свои специфические правила. Однако основным видом страхования в туризме признается добровольное медицинское страхование туристов на период их путешествия.

Договоры добровольного медицинского страхования заключаются в соответствии с правилами, утвержденными страховой компанией, которые не должны противоречить российскому законодательству.

Не подлежат страхованию лица старше 75 лет и дети до двух лет.

Расчеты по обязательному и добровольному страхованию учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчёты по имущественному и личному страхованию».

Расходы по обязательному и добровольному страхованию туристов учитывают в стоимости турпродукта следующей бухгалтерской записью:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Порядок учета операций по страхованию туристов зависит от того, как были оформлены отношения турфирмы со страховой компанией.

Существует два варианта сотрудничества турфирмы со страховой компанией:

- турфирма выступает в роли страхового агента или брокера;
- турфирма заключает договор страхования в пользу третьих лиц, включая стоимость страховки в цену путевки.

В первом случае турфирма будет включать в оборот, облагаемый НДС, только свое посредническое вознаграждение. Если же турфирма выбрала второй вариант, то стоимость страховки будет полностью включена в цену тура, следовательно, НДС нужно будет платить со всей суммы страховки (правда, это относится к турам по России, если туристам при этом оформляется страховка). Если же речь идет о турах за рубеж, то НДС облагается не вся выручка турфирмы, полученная от туристов за путевки, а только разница между ценой реализации тура и стоимостью входящих в него услуг, которые оказываются за рубежом.

Услуги по страхованию считаются оказанными на территории России. Поэтому выручка за эти услуги облагается НДС. При этом турфирма не сможет возместить «входной» НДС по этим услугам из бюджета, ведь страховые услуги, которые оказывают специализированные компании, НДС не облагаются.

Очевидно, что для турфирмы — плательщика НДС наиболее предпочтителен первый вариант организации сотрудничества со страховой компанией. Кроме того, в этом случае все претензии по качеству страховых услуг туристы должны направлять не в турфирму, а в страховую компанию, что позволит избежать лишних расходов.

Рассмотрим подробнее первый вариант, при котором турфирма от имени и за счет страховой компании подписывает договоры страхования со своими клиентами, в которых страховщиком выступает страховая компания, а страхователем — турист. При наступлении страхового случая расходы оплачивает страховая компания.

Застрахованный турист вместе с путевкой получает от турфирмы страховой полис. Этот полис является бланком строгой отчетности. Его турфирма получает от страховой компании (причем турфирма может получать от страховщика уже заполненный бланк либо заполнять его сама). В последнем случае турфирма в течение всего срока действия посреднического договора отчитывается перед страховой компанией об использовании полисов, указывая в отчете даты заключения договоров страхования с туристами и выдачи полисов, номера заключенных договоров и выданных полисов, а также паспортные данные застрахованных туристов. Отчет представляется страховой компании до начала тура.

Затраты по страхованию туристов турфирма может включать в стоимость путевки, если она заключила со страховой компанией не

посреднический договор, а договор страхования в пользу третьих лиц. В этом случае страховщиком будет выступать страховая компания, а страхователем — сама турфирма.

Схема работы со страховой компанией в этом случае следующая. Турфирма подает в страховую компанию списки туристов, которых необходимо застраховать, а взамен получает страховые полисы (учитывать и отчитываться о которых нужно так же, как и при посредническом договоре). Если турист заболит или с ним произойдет иной страховой случай, он должен будет обращаться не в страховую компанию, а в турфирму. Получив информацию от туриста, турфирма сообщит об этом страховой компании, а та в свою очередь оплачивает медицинскую помощь или возмещает туристу иные убытки.

При этом страховая премия (деньги за страхование) перечисляется страховой компании из собственных средств турфирмы, которая впоследствии включает стоимость страховки в цену путевок, продаваемых туристам.

Необходимо также выделить затраты, связанные с деятельностью работников, которые непосредственно заняты производством туристского продукта. Такие работники могут состоять в штате организации, а могут выполнять работы по договорам гражданско-правового характера.

Учет затрат на создание, продвижение и продажу туристского продукта ведется с целью их своевременного, полного и достоверного отражения в бухгалтерском учете, выявления отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости, а также контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Данные учета затрат на производство, продвижение и продажу туристского продукта используются при определении фактических финансовых результатов деятельности туристской организации, в процессе анализа этих результатов для выявления имеющихся внутрипроизводственных и внутрихозяйственных резервов.

Учет затрат на производство туристского продукта осуществляется на счете 20 «Основное производство». При этом могут открываться субсчета по направлениям туристской деятельности, осуществляемой туристской организацией (организация выездного туризма, организация приема туристов и т.д.), или видам туризма (водный, горный и т.п.).

Аналитический учет затрат на производство туристского продукта ведется в разрезе отдельных заказов на производство туристского продукта или совокупностей таких заказов, являющихся объектами учета затрат.

В учете приобретенные для целей производства туристского продукта права на услуги сторонних организаций отражаются по ценам приобретения, включая наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, оплаченные (подлежащие оплате) посредническим организациям, таможенные пошлины. При наличии у организации обособленных подразделений, выполняющих отдельные работы, услуги, и которые используются при производстве туристского продукта (гостиничные комплексы, дома отдыха, транспорт и т.п.), то их затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательное производство».

Непрямые затраты учитываются по туристской организации в целом на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Ученные не прямые затраты распределяются между объектами учета затрат на основе одного из специальных методов (расчетов), который выбирается туристской организацией исходя из цели выявления наиболее точной себестоимости объекта учета затрат пропорционально:

- прямым затратам, отнесенным на объект учета;
- сумме оплаты труда работников, прямо включаемой в затраты по объекту учета;
- плановой себестоимости объектов учета.

Ученные не прямые затраты отражаются записью:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы»;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

К незавершенному производству туристского продукта относится сумма затрат на производство туристского продукта, не проданного в данном отчетном периоде. Остатки по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство» на конец отчетного периода показывают стоимость незавершенного производства.

Незавершенное производство туристского продукта оценивается по всем статьям калькуляции либо по прямым производственным затратам.

Если с продвижением и продажей туристского продукта собственного производства туристская организация осуществляет продвижение и продажу туристского продукта других организаций и оказание прочих коммерческих услуг (в том числе агентских услуг по продаже авиабилетов), туристская организация выступает как организация, занятая в торговой, сбытовой или иной посреднической деятельности.

Затраты, связанные с оказанием посреднических услуг, отражаются по счету 44 «Расходы на продажу». Нередко встречаются ситуации, когда затраты, производимые туристской фирмой в данном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются предварительно на счете 97 «Расходы будущих периодов». В соответствии со спецификой деятельности, осуществляемой туристскими фирмами, на данном счете могут учитываться затраты на приобретение прав сторонних организаций, которые предполагается использовать для производства туристского продукта как в текущем, так и в последующих отчетных периодах.

Указанные права должны приобретаться комплексно на длительный срок. Затраты на приобретение прав на услуги сторонних организаций, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», после заключения договора на производство туристского продукта списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

Коммерческие затраты, связанные с продвижением и продажей туристских продуктов, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» и ежемесячно относятся на себестоимость проданных туристских продуктов путем их списания в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Специфика вида деятельности предполагает, что в стоимость туров включаются так называемые затраты по невостребованным услугам, к которым относятся затраты, приобретаемые блоками и партиями.

В случае реализации прав на невостребованные туристами услуги (в частности, авиабилетов на свободные места в чартерном рейсе) их стоимость не учитывается в стоимости туристского продукта, а отражается в качестве расходов по дополнительной услуге «продажа авиабилетов»).

Туристская организация обязана вести отдельный учет затрат по осуществляемым видам деятельности (туроператорская,

турагентская).

При реализации билетов на чартерный рейс, как в составе туристского продукта, так и в свободной продаже, при непосредственном формировании стоимости путевки туристской фирме следует из общей суммы расходов по оплате чартерных рейсов выделять стоимость авиабилетов, реализованных как отдельные услуги, обособленно от туристского продукта. Такое распределение можно осуществлять, например, методом пропорционального деления стоимости чартера на количество мест (авиабилетов). На практике часто встречаются ситуации, когда стоимость билета не выделяется из общей стоимости путевки.

На счете 20 «Основное производство» целесообразно выделить два самостоятельных субсчета:

Субсчет 1 «Затраты по транспортировке» («Чартер») — предназначен для учета затрат на оплату блоков мест и чартерных рейсов;

Субсчет 2 «Затраты на авиабилеты» («Авиабилеты») — используется в случаях, когда авиабилеты приобретаются отдельно, а затем их стоимость включается в стоимость туристского продукта.

Таким образом, по окончании месяца на счете 20 «Основное производство» собираются все затраты, связанные с реализацией турпродукции: основные — по элементам затрат, а накладные — по комплексным статьям. Списание фактической себестоимости турпродукции отражают по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Заключительным этапом учета затрат считается составление калькуляции отдельных видов турпродукции на основании аналитической группировки затрат по объектам калькуляции внутри счета 20 «Основное производство».

Приведенная схема учета затрат признана традиционной для отечественных организаций, так как построена на основе метода учета затрат по полной фактической себестоимости.

При этом методе в себестоимость турпродукции включаются все затраты организации, независимо от их деления на основные (переменные) и накладные (постоянные), прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на турпродукцию, распределяют и переносят на себестоимость турпродукции пропорционально величине основных затрат.

В современных условиях большинство туристских организаций отдают предпочтение маржинальному методу, в соответствии с которым на продукцию списывают не все затраты организации, а только их часть — основные (переменные) затраты. Разница между выручкой от реализации турпродукции и основными затратами представляет собой маржинальный доход.

При этом методе накладные (постоянные) затраты в себестоимость турпродукции не включают и относят на уменьшение результата от реализации турпродукции по счету 90 «Продажи».

Главное преимущество этого метода заключается в разделении накладных (постоянных) и основных (переменных) затрат. Это позволяет:

- определять нижние границы цены турпродукции или заказа;
- проводить сравнительный анализ прибыльности различных видов турпродукции;
- определять оптимальную программу и технологии формирования и реализации турпродукции;
- выбирать между собственной технологией формирования турпродукции и ее приобретением у других туроператоров;
- определять точки безубыточности и запаса прочности организации и др.

Грамотное калькулирование в туристских фирмах позволяет выполнять следующие задачи:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы туристской продукции;
- контроль за уровнем себестоимости и соблюдение действующих норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности туристской продукции и факторов, влияющих на ее уровень;
- оценка эффективности работы туристской фирмы;
- выявление и использование резервов снижения себестоимости туристской продукции.

УЧЕТ ЗАТРАТ В ЭЛЕКТРОЭНЕРГЕТИКЕ

Бекирова К.Н.

канд. экон. наук, доцент

В настоящее время электроэнергетика рассматривается целостной базовой отраслью экономики Российской Федерации, обеспечивающей удовлетворение потребностей в электрической и тепловой энергии и включающей в себя единую национальную (общероссийскую) электрическую сеть, территориальные распределительные сети и единую систему оперативно-диспетчерского управления, а также систему отношений, связанных с производством и оборотом электрической энергии на оптовом и розничных рынках электроэнергии.

Электроэнергетика по праву занимает одно из главных мест в отраслевой структуре народного хозяйства любой страны. Энергетическая система России представляет объединяет объекты электроэнергетики и электропринимающие установки потребителей электрической энергии на территории всей страны. Продукция топливно-энергетического комплекса потребляется всеми без исключения отраслями хозяйства. Уровень и перспективы развития энергетической сферы определяют жизнеспособность национальной экономики и состояние социальной сферы, создают предпосылки для развития промышленного производства.

Как известно, традиционными типами электростанций в российских реалиях являются тепловые, гидро и атомные электростанции. Вместе с тем, в энергетической стратегии России уже не первый год отмечается важность активного использования альтернативных (возобновляемых) источников энергии и развития распределенной энергетики малой мощности. Данные направления продиктованы современными условиями развития экономической системы и предполагают дальнейшие трансформационные процессы в электроэнергетике страны [55].

Вместе с тем, исследование современного состояния рынка электроэнергии и мощности позволило выявить общую специфику и особенности ее влияния на порядок формирования себестоимости электроэнергетического товара.

К основным специфическим особенностям в электроэнергетике, оказывающим непосредственное влияние на особенности

планирования, учета и калькулирования себестоимости, можно отнести следующие позиции:

— жесткую и непрерывную связь производства и потребления энергии, совпадение во времени фазы ее производства с фазой потребления при определяющем влиянии величины и режима потребления энергии. Из-за невозможности хранения энергии необходимо поддерживать системную надежность — постоянный баланс между ее производством и потреблением. Невозможность сохранения энергии означает, что объекты, производящие и передающие энергию, подвергаются неравномерным нагрузкам (предельные — в час пик). Изменения спроса на электричество характеризуются периодическими колебаниями в течение года, недели, суток и флуктуациями;

— завершение цикла производства энергии на электростанции ее передачей по сетям до потребителей. Передача и распределение электроэнергии вызывают необходимость ее трансформации с низкого на высокое напряжение на повысительных подстанциях и с высокого на низкое напряжение на понизительных подстанциях, что связано с потерей электроэнергии как при ее трансформации, так и при передаче по линиям электросетей;

— отсутствие остатков готовой продукции на складах и незавершенного производства;

— необходимость содержания резервных мощностей, поскольку надежное обеспечение энергией возможно только при наличии в энергосистеме аварийного, нагрузочного и ремонтного резерва мощности, наличие условно-постоянных расходов по обеспечению готовности энергетического оборудования к несению электрической и тепловой нагрузки, имеющие место вне зависимости от объемов производства электроэнергии и направленные на обеспечение качественных параметров энергии;

— частое перераспределение нагрузки между станциями при их параллельной работе в энергосистеме. Так, при работе тепловых электростанций в базовой части графика нагрузки себестоимость энергии минимальна; при работе в пиковой части графика себестоимость единицы электроэнергетического товара максимальна;

— неравномерность производства электрической и тепловой энергии в связи с сезонными колебаниями ее потребления внутри года (квартальными), внутри месяца с суточными и внутри суток часовыми,

которые определяют переменный режим ее производства на электростанциях, формирование доходов от продажи энергии в зависимости от сезонного характера деятельности ее производства;

— ведение отдельного учета затрат по основным видам деятельности в электроэнергетике, позволяющего рассчитать себестоимость переданного с шин станции киловатт-часа, себестоимость услуг по передаче энергии по единой национальной сети, себестоимость услуг по распределению электрической энергии по распределительным сетям и себестоимость услуг по сбыту энергии;

— расчет себестоимости единицы не произведенной, а отпущенной продукции (электроэнергии или тепла): для электростанций — с шин станции, для энергосбытовых организаций — полезно отпущенной потребителям.

— особенности выработки энергии в зависимости от типа электростанции. Вид энергетического ресурса, используемого для выработки электроэнергии, во многом определяет состав и структуру затрат на производство, оправдывает высокий удельный вес того или иного вида затрат в себестоимости энергии [44].

Учитывая особенности энергетического производства, выявленные выше, возникает проблема определения понятия «электроэнергия» как объекта бухгалтерского учета.

Так, С.М. Корнеев полагает, что «энергия, в отличие от вещей, представляет собой определенное свойство материи — способность производить полезную работу, обеспечивать выполнение различных технологических операций, создавать необходимые условия для предпринимательской и любой иной деятельности».

М.М. Агарков отмечал, что «электрическая энергия не является ни правом, ни вещью, следовательно, по договору на электроснабжение электростанция обязуется совершить работу, необходимую для предоставления потребителю энергии, а не передавать последнему какое-либо имущество».

Иного мнения в решении данной проблемы придерживается И.В. Елисеев, который говорит о том, что «вещи — суть материальные предметы внешнего по отношению к человеку окружающего мира». С точки зрения действующего законодательства вещами признаются не только традиционные предметы быта, средства производства, и т.п., но и «различные виды подвластной человеку энергии (например

тепловой, электрической, атомной и т.п.)»).

В силу п. 5 ст. 454 ГК РФ [2] энергоснабжение отнесено к разновидности договора купли-продажи. При этом, согласно п. 1 ст. 454 ГК РФ «по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную сумму (цену)», что свидетельствует о восприятии законодателем электроэнергии в качестве товара.

Следует также обратить внимание на вытекающее из смысла приведенной нормы ГК РФ отождествление законодателем в рамках договорных отношений по купле-продаже таких категорий, как «вещь» и «товар».

Экономическое содержание электроэнергии в качестве товара раскрыто в Федеральном законе от 26.03.2003 г. №36-ФЗ «Об электроэнергетике» [7], которая отнесла электрическую энергию к «особому товару».

Изучив правовое регулирование энергетической отрасли и критически рассмотрев различные точки зрения ведущих экономистов на понятие электроэнергетического товара, предлагаем считать его специфическим объектом учета, не имеющим материальной основы, но учитываемым в составе активов электростанций как готовая продукция и энергосбытовых организаций как товар.

Себестоимость электрической и тепловой энергии — представляет собой совокупность затрат в денежном выражении овеществленного и живого труда в процессе производства на электростанциях, передачи и распределения энергии в сетях.

Таким образом, калькулирование себестоимости энергии имеет своей основной задачей определение общей суммы затрат на производство и себестоимости единицы энергии, а также выявление и мобилизацию имеющихся в энергетической промышленности резервов и их использование в интересах расширения производства энергии, снижения затрат, связанных с производством и сбытом (реализацией) электрической и тепловой энергии, и роста на этой основе внутрихозяйственных накоплений.

Корректность калькулирования себестоимости энергии зависит от постановки учета затрат на предприятии, группировки затрат по центрам ответственности и методики разнесения затрат между видами

деятельности.

В электроэнергетике рассчитывают величину плановой и отчетной себестоимости энергии. План по себестоимости энергии должен разрабатываться на основе прогрессивных, технически обоснованных и соответствующих современному уровню техники и организации энергетического производства норм использования энергетических мощностей электростанций и сетей, удельных расходов топлива на единицу отпускаемой продукции, материальных и трудовых затрат, наиболее рационального распределения нагрузок между энергопредприятиями, упрощения структуры управления (механизация и централизация управленческого труда).

Разработка текущих годовых планов представляет собой дальнейшее развитие и конкретизацию показателей перспективных планов с учетом дополнительно выявленных резервов роста объема производства, повышения производительности труда, улучшения технико-экономических показателей работы энергопредприятий.

Отчетные калькуляции составляются на основе фактических затрат по той же номенклатуре, что и плановые калькуляции.

В плановую себестоимость энергии и ее передачи, и распределения не включаются непроизводительные затраты: естественная убыль, списание товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли и другие непроизводительные затраты; эти издержки включаются только в фактическую себестоимость в целях выявления и сравнительного анализа непроизводительных затрат.

Основным документом, закрепляющим принципы и регулирующим порядок учета и калькулирования себестоимости энергии, является Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости электрической и тепловой энергии в энергосистемах и на электростанциях, затрат на передачу и распределение энергии в электрических и тепловых сетях [22].

Целью калькулирования признается экономически обоснованный расчет себестоимости всего объема производимой продукции и единицы продукции, сопоставление фактической себестоимости в целом и по отдельным статьям затрат с плановыми показателями для контроля за выполнением установленных заданий, выявление причин и условий ее изменения и их влияние на результаты деятельности энергопредприятия.

В процессе исчисления себестоимости продукции необходимо исходить из четкого представления, что такое объект калькулирования и калькуляционная единица.

Объектом калькуляции в энергетике признается:

— для электростанций — себестоимость производства электрической и тепловой энергии

— для электрических и тепловых сетей — себестоимость передачи и распределения энергии;

— для энергоуправления (энергосбыта) — себестоимость полезно отпущенной потребителям электрической и тепловой энергии.

Калькуляционной единицей считается:

— на электростанциях — производственная себестоимость 1 кВт/ч, отпущенного с шин электростанции, и 1 Гкал, отпущенной с коллекторов электростанции;

— в энергосистемах — полная себестоимость 1 кВт/ч и 1 Гкал, полезно отпущенных потребителям;

— в электрических и тепловых сетях себестоимость передачи и распределения 1 кВт/ч и 1 Гкал не определяется.

На энергопредприятиях учет затрат на производство, передачу и распределение энергии ведется по *передельному* методу и по *бесполуфабрикатному* варианту.

Использование попередельного метода обуславливается тем, что в процессе производства электроэнергии и тепла на тепловых электростанциях четко выделяют отдельные технологические стадии (передельные) преобразования одного вида энергии в другой. При этом затраты предшествующих стадий не включаются в затраты последующих, а себестоимость энергии на электростанциях представляет собой свод затрат цехов и общестанционных (общехозяйственных) затрат. Бесполуфабрикатный вариант в электроэнергетике основан на калькулировании только конечной продукции энергопредприятия — электрической и тепловой энергии.

Производство электрической и тепловой энергии предполагает соединение факторов производства: труда, капитала, природных ресурсов, приобретение которых требует от электрических станций единовременных и текущих затрат. Классификация затрат по тому или иному признаку или по совокупности признаков лежит в основе учета

и анализа производственных затрат.

Затраты на производство включаются в себестоимость энергии и ее передачи, и распределения того отчетного месяца, к которому они относятся, независимо от времени оплаты (арендная плата и др.). Отдельные виды затрат, например затраты на пусковые работы и т.п., в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, включаются в затраты на производство и в калькуляцию себестоимости продукции в сметно-нормализованном порядке.

В целях управленческого учета затраты энергопредприятий классифицируются по ряду критериев.

По *степени однородности* затраты энергопредприятий можно разделить на элементные (то есть однородные) и комплексные, объединяющие качественно разнородные элементы. К элементным затратам относятся, например, затраты на топливо, на основную оплату труда производственных рабочих. К комплексным затратам относятся цеховые затраты, которые включают в себя элементные затраты на вспомогательные материалы, заработную плату, покупную энергию и пр.

По *влиянию объема выпуска продукции* затраты можно разделить на условно-постоянные и условно-переменные. Условно-постоянными признаются такие, которые почти не зависят от объема производимой энергии (к ним можно отнести затраты, связанные с оплатой труда управленческого персонала, амортизационные отчисления). Условно-переменные затраты — это затраты, которые в основном прямо пропорциональны объему выработке энергии, к ним относятся затраты на топливо, плата за воду и т.д. Для удобства анализа учет фактических постоянных и фактических переменных затрат следует вести отдельно.

По *роли в процессе производства* все затраты электростанции можно разделить на производственные и непроизводственные. Непроизводственные затраты не учитываются в себестоимости продукции.

По *характеру производства* выделяют основные и накладные затраты. Затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции, относятся к основным (затраты на топливо, заработную плату производственного персонала и т.п.). Затраты по вспомогательному производству относятся к накладным. И те и другие учитываются в себестоимости продукции.

По способу отнесения затрат на единицу продукции затраты на производство делятся на прямые и косвенные. К прямым относятся такие, которые могут быть непосредственно отнесены на калькулируемую единицу продукции. К косвенным затратам относятся такие затраты, которые являются общими для нескольких видов продукции. Так, например, амортизация электрогенератора будет полностью относиться на себестоимость электроэнергии, а вот амортизация парогенератора должна списываться на затраты по производству как электроэнергии, так и тепловой энергии. Распределение затрат между видами продукции ведется в соответствии с принятыми в энергосистемах методиками, например, в некоторых энергосистемах принято разносить все косвенные затраты по производству электроэнергии и теплоэнергии пропорционально физическому расходу топлива, используемого при производстве данного вида продукции [44].

Планирование и учет себестоимости электрической и тепловой энергии и их передачи осуществляются:

а) *по экономическим элементам* — при определении плановых и фактических затрат по всей производственной деятельности энергопредприятия (материальные затраты, оплата труда, отчисления, амортизация основных средств, прочие);

б) *по калькуляционным статьям затрат* — при определении плановой и фактической себестоимости энергии.

Исходя из особенностей электроэнергетического производства, устанавливается группировка затрат на электрическую и тепловую энергию по следующим калькуляционным статьям:

- топливо на технологические цели;
- вода на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- затраты по содержанию и эксплуатации оборудования (амортизация силовых и рабочих машин, передаточных устройств, инструмента, внутрицехового транспорта);
- амортизация производственного оборудования и внутрицехового транспорта;
- затраты по подготовке и освоению производства (пусковые затраты);

— общецеховые затраты (заработная плата аппарата управления цехом, амортизация и затраты по содержанию и ремонту зданий и инвентаря общецехового назначения, расходы по охране труда);

— общезаводские (общестанционные) затраты (заработная плата административно-управленческого аппарата, командировочные, канцелярские затраты, амортизация и затраты по содержанию и ремонту общестанционных средств и др.);

— покупная энергия на технологические цели;

— расходы на продажу;

— целевые отчисления [80].

Наряду с общепризнанными статьями затрат в себестоимость производства тепла и электроэнергии включаются и другие элементы с учетом особенностей выработки энергии.

При планировании и учете затрат по экономическим элементам в элементе «Материальные затраты» выделяется элемент «Топливо на технологические цели» в связи с его значительным удельным весом. По элементу «Топливо на технологические цели» отражаются:

— стоимость топлива, используемого на производство электроэнергии и тепла. Затраты по переработке топлива, производимые топливно-транспортным цехом, на стоимость топлива не относятся и включаются в себестоимость энергии по соответствующим элементам сметы затрат;

— потери топлива в пути (в пределах норм естественной убыли), установленные при приеме топлива от поставщиков, а также недостачи и потери топлива при хранении и переработках (в пределах установленных норм). Перечисленные потери списываются на фактическую себестоимость по элементу «Топливо на технологические цели». В таком же порядке списываются потери физического веса натурального топлива при его просушке и снижении влажности при хранении. Потери топлива сверх норм естественной убыли списываются в установленном порядке. Аналитический учет топлива ведется по местам приема, хранения и расхода топлива. Синтетический учет ведется на счете 10 «Материалы», субсчет «Топливо».

В составе элемента «Вспомогательные материалы» по статье «Вода на технологические цели» отражаются затраты по оплате за воду, забираемую из водохозяйственных систем и расходующую на питание котлов, на пополнение систем теплофикации и отпуск горячей

ВОДЫ.

Затраты по содержанию собственного водного хозяйства, обеспечивающего в том числе физическую и химическую очистку воды, к затратам по данному элементу не относятся, а отражаются по соответствующим элементам сметы затрат.

При использовании химически очищенной воды только для нужд электростанции затраты на ее производство учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». В том случае, когда химически очищенная вода отпускается не только для питания котлов электростанции, но и сторонним потребителям, учет затрат по химической очистке воды выделяется как вспомогательное производство с учетом затрат на счете 23 «Вспомогательные производства».

По элементу «Покупная энергия на производственные и хозяйственные нужды» энергетические предприятия отражают стоимость электроэнергии и тепла на хозяйственные нужды, оплата за которые производится по установленным тарифам.

По элементу «Прочие затраты» организации включают затраты на оплату услуг сторонних организаций, связанных с производством, передачей и распределением электрической и тепловой энергии.

Затраты отопительных котельных (кроме затрат на оплату труда работников, переведенных на ремонтные работы) в период их полной остановки в неотопительный сезон относятся на счет 97 «Расходы будущих периодов» и списываются на себестоимость продукции в период их работы в следующем отопительном сезоне в сметно-нормализованном порядке. Аналогично в состав затрат теплоэлектроцентралей могут включаться затраты по эксплуатации водогрейных котлов.

К статье «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» относятся затраты по содержанию и ремонту производственного оборудования цехов, внутрицехового транспорта, рабочих мест, инструментов и приспособлений и другие затраты, которые аккумулируются на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В стоимость капитальных ремонтов энергетического оборудования, относимую на себестоимость продукции, могут включаться не приводящие к увеличению балансовой стоимости этого оборудования и осуществляемые одновременно с его ремонтом затраты на модернизацию отдельных узлов и составных частей энергетического оборудования и замену износившихся механизмов и вспомогательного

оборудования, являющихся неотъемлемыми элементами основного оборудования как инвентарного объекта для начисления амортизации (включая стоимость этих механизмов и оборудования), капитальный ремонт которых экономически нецелесообразен.

В статье «Амортизация производственного оборудования и внутрицехового транспорта» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, исчисленная исходя из первоначальной стоимости и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части, производимую в соответствии с законодательством. Сумма амортизационных отчислений отражается на счете 02 «Амортизация основных средств».

По статье «Расходы по подготовке и освоению производства» планируются и учитываются пусковые затраты, связанные с апробацией оборудования, наладочными работами и испытаниями после ввода в эксплуатацию нового оборудования (в том числе после реконструкции) или пуска оборудования после капитального ремонта. К пусковым затратам также относятся затраты на проверку готовности новых и отремонтированных агрегатов к вводу в эксплуатацию. Пусковые затраты, произведенные до пуска агрегата, предварительно группируются на счете 97 «Расходы будущих периодов» и списываются на данную статью с момента пуска пропорционально объему производимой в этот период энергии. Подобные затраты аккумулируются на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

На электростанциях количество стадий производства энергии зависит от технологического процесса и исходных энергетических ресурсов для выработки энергии (жидкое или твердое топливо, газ, гидравлические ресурсы и др.).

На тепловых электростанциях, вырабатывающих электрическую и тепловую энергию, группировка затрат ведется по следующим стадиям:

- а) топливно-транспортный цех;
- б) котельный цех (включая химводоочистку);
- в) машинный цех;
- г) теплофикационное отделение (бойлерная установка);
- д) электрический цех.

По топливно-транспортному цеху планируются и учитываются

затраты по доставке топлива от пункта его поступления (железнодорожная станция или пристань назначения) до топливного склада или разгрузочных устройств котельной, затраты по переброске топлива со складов до разгрузочных устройств, включая погрузку и выгрузку, расходы по содержанию складов хранения топлива, расходы по содержанию топливно-транспортного цеха и расходы по механической подаче топлива, включая процессы топливо-приготовления, если последние не входят в функции котельного цеха. Операции, связанные с хранением и переброской топлива, рассматриваются как первая стадия производства электро- и теплоэнергии и учитываются в составе основного производства. Все затраты по содержанию погрузочно-разгрузочных механизмов, как и по переброске топлива со станции (пристани) назначения к топливным складам или разгрузочным устройствам котельной полностью относятся ежемесячно на издержки производства независимо от того, сколько в действительности топлива сожжено в топках электростанции в данном месяце.

В соответствии с функциями топливно-транспортного цеха по данной стадии отражаются:

а) затраты на транспортные услуги по доставке топлива в запас на склад электростанции и на производство, включая выгрузку и погрузку топлива.

б) затраты по содержанию складов топлива, к которым относятся расходы по эксплуатации и текущему ремонту складских помещений и земельных участков, погрузо-разгрузочных механизмов и заработная плата обслуживающего персонала;

в) затраты по содержанию топливно-транспортного цеха, состоящие из расходов по содержанию и текущему ремонту цеховых помещений, заработной платы цехового персонала, а также расходов по анализам топлива, произведенным лабораториями электростанций и др.;

г) затраты по механической подаче топлива, то есть расходы по транспортировке топлива по эстакадам, подвесным канатным дорогам, элеваторам, транспортерам, трубопроводам и другим механическим устройствам.

Все перечисленные затраты топливно-транспортного цеха в аналитическом учете отдельно не выделяются, а учитываются в целом как единые затраты топливно-транспортного цеха.

По котельному цеху планируются и учитываются стоимость используемого топлива, затраты по водо-приготовлению и химводоочистке, золоулавливанию и золоудалению. В затраты котельного цеха включаются также затраты по содержанию, эксплуатации и ремонту всех устройств механической подачи топлива и топливоприготовлению в тех случаях, когда последние структурно входят в состав котельного цеха. В связи с этим по котельному цеху по соответствующим статьям затрат получают отражение:

а) расход всех видов топлива, сжигаемого в топках котлов, определяемый по актам топливно-транспортного и котельного цехов, сверяемым с техническими отчетами в натуральном выражении;

б) затраты по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации зданий и оборудования котельной, заработная плата цехового и обслуживающего персонала, а также другие расходы, связанные с содержанием котельной;

в) затраты по химводоочистке, к которым относятся затраты по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации всех устройств и аппаратов приготовления и подачи в систему питания котлов химически очищенной воды, заработная плата персонала, обслуживающего химводоочистку, а также стоимость покупной воды и от собственного водоснабжения, учитываемого в составе вспомогательного производства, стоимость химреагентов и др. материалов. Когда по организационной структуре химводоочистка является самостоятельным цехом (химический цех), указанные затраты планируются и учитываются как самостоятельная стадия производства отдельно от затрат котельного цеха.

г) затраты по золоудалению, включая заработную плату персонала, содержание, текущий ремонт и амортизацию всех устройств, связанных с золоудалением [44].

Топливо-приготовление, золоулавливание и золоудаление, химводоочистка, содержание котельного цеха и тепловой лаборатории не выделяются в плане и аналитическом учете в самостоятельные подстадии производства.

По машинному цеху планируются и учитываются затраты, связанные с эксплуатацией паровых турбин и отпуском отработанного пара. Отпускаемый машинным цехом конденсат и отработанный пар, используемые для собственных нужд, являются непланируемым

внутренним оборотом электростанции и в бухгалтерском учете не отражаются. В соответствии с этим по машинному цеху получают отражение расходы по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации зданий и оборудования цеха (турбин, двигателей и пр.) и сооружений, обслуживающих водоснабжение для охлаждения машин и конденсации пара, водоприемников, насосных для конденсационных установок и прочих устройств для охлаждения воды, а также заработная плата обслуживающего персонала и прочие расходы, связанные с содержанием цеха.

По теплофикационному отделению планируются и учитываются затраты по бойлерным и паропреобразовательным установкам, которые состоят из затрат по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации оборудования, а также заработной платы обслуживающего персонала.

По электрическому цеху планируются и учитываются затраты, связанные с трансформацией электроэнергии и отпуском ее с шин электростанции в сеть и на собственные нужды цехов, а также затраты по содержанию электролаборатории. В соответствии с этим по данному цеху получают отражение: затраты по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации электрооборудования цеха; затраты по обслуживанию электроустановок других цехов; заработная плата эксплуатационного персонала и прочие расходы, связанные с содержанием цеха и лабораторий. Затраты электрического цеха в части обслуживания электроустановок других цехов не распределяются по цехам и относятся полностью на электрический цех.

На электростанциях с бесцеховой структурой управления планирование и учет затрат осуществляются в целом по электростанции. При укрупнении цехов путем их объединения планирование и учет затрат ведутся по укрупненному цеху в целом.

Если химводоочистка представляет собой самостоятельный цех, то затраты по ней планируются и учитываются по отдельной стадии «Химцех». Технологические стадии сокращаются на одну, когда энергетическим ресурсом для производства энергии служит газ, поскольку отпадает необходимость в топливно-транспортном цехе, в функции которого входит приемка, хранение топлива и его внутренняя переброска к котельной.

На крупных гидроэлектростанциях планирование и учет издержек

производства ведется по технологическим стадиям, совпадающим с цеховым подразделением:

- а) гидротехнический цех;
- б) машинный (турбинный) цех;
- в) электротехнический цех.

По гидротехническому цеху планируются и учитываются затраты на содержание, эксплуатацию, текущий ремонт и амортизацию гидротехнических сооружений: дамб, плотин, щитов на плотинах, водохранилищ, каналов, рыбоподъемников с лифтом и других гидротехнических сооружений; автомобильных и железных дорог на сооружениях и прилегающих к ним территориях, числящихся на балансе гидростанции; различной контрольно-измерительной аппаратуры и устройств, включая гидрометрическую службу (службу наблюдения). Зарплата обслуживающего персонала и прочие расходы по содержанию цеха.

По машинному (турбинному) цеху планируются и учитываются затраты на содержание, эксплуатацию, текущий ремонт и амортизацию гидротурбин, включая щиты и затворы к турбинам со всеми вспомогательными устройствами и гидромеханической автоматикой, механического оборудования гидросооружений (оперативные, ремонтные и аварийные затворы), защитных ограждений (решетки, сетки и т.п.), механизмов, обслуживающих затворы, подъемных и транспортных устройств общего назначения (краны, лифты, тележки и т.п.) и другого оборудования, находящегося в ведении цеха, а также зарплата обслуживающего персонала и прочие расходы по содержанию цеха.

По электротехническому цеху планируются и учитываются затраты на содержание, эксплуатацию, текущий ремонт и амортизацию гидрогенераторов, силовых трансформаторов и реакторов, измерительных трансформаторов, аккумуляторных батарей, разрядников, электромоторов, т.е. всего оборудования, связанного с выработкой и трансформацией электрической энергии и отпуском ее с шин гидростанций в электрическую сеть и на собственные нужды цехов. В затраты электроцеха включаются также расходы по содержанию и эксплуатации электротехнической лаборатории, высокочастотных каналов связи, промышленных телевизионных установок, станции пожарно-охранной сигнализации и часофикации, радиотрансляционного узла, автоматической телефонной станции и дальней связи; службы релейной защиты, автоматики и измерений, грозозащиты и т.п., а также

зарплата всего обслуживающего персонала и прочие расходы по содержанию цеха.

Если по организационной структуре электростанции цехи укрупнены путем объединения, например машинный (турбинный) с электротехническим, учет затрат ведется по укрупненному цеху.

На гидроэлектростанциях, объединенных в каскад, план по себестоимости составляется в целом по каскаду с выделением отдельных гидроэлектростанций. Учет централизуется в бухгалтерии Управления каскадом и должен обеспечить получение развернутых показателей хозяйственного расчета по каждой станции каскада. Для этой цели бухгалтерский учет издержек производства осуществляется по каждой гидроэлектростанции каскада отдельно.

При планировании и учете гидроэлектростанции пользуются теми же номенклатурами статей «Расходов по содержанию и эксплуатации оборудования», «Цеховых расходов» и «Общезаводских (общестанционных) расходов», что и тепловые электростанции, и руководствуются указаниями Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости электроэнергии, за исключением тех из них, которые непосредственно относятся к тепловым электростанциям, электрическим и тепловым сетям.

Передача и распределение электрической и тепловой энергии осуществляются электрическими и тепловыми сетями и классифицируются как основное производство.

Планирование и учет затрат по передаче и распределению электроэнергии ведутся в соответствии со структурой сетей в разрезе следующих стадий передачи энергии:

— воздушные линии передачи высокого и низкого напряжения и вводы вместе с обслуживающими их подстанциями, включая трансформаторные помещения, фидерные пункты и фазокомпенсаторы;

— подземные кабельные линии и вводы вместе с подстанциями, включая трансформаторные помещения, фидерные пункты и фазокомпенсаторы.

Воздушные линии передачи, вводы и подстанции. К данной стадии относятся:

а) служба линий электропередачи, в функции которой входит передача электроэнергии по воздушным линиям от электростанций к

подстанциям, от подстанций к фидерным пунктам и трансформаторным помещениям и местам потребления. Затратами являются затраты на содержание, текущий ремонт и амортизацию этих линий и распределительных устройств, оборудования и прочих основных средств, замер, замену и отбор изоляторов, расчистку трасс от растительности химическими и механическими средствами, борьбу с коррозией металлических опор и др. Кроме того, сюда же относится заработная плата с отчислениями на социальное страхование руководства сетевых районов, монтеров, обходчиков трасс и прочего производственного персонала по обслуживанию участков;

б) служба подстанций и трансформаторных помещений, в функции которой входит: получение электроэнергии и преобразование ее на повысительных подстанциях в высокое напряжение для дальнейшей передачи либо преобразование на понизительных подстанциях открытого и закрытого типов в напряжение, необходимое для потребителей, модернизация и ремонт оборудования воздушных и масляных выключателей, синхронных компенсаторов, компрессорных установок, силовых трансформаторов и других средств, а также наладка и ввод в действие нового оборудования; осуществление силами и средствами высоковольтной лаборатории профилактических испытаний силового оборудования и изоляционных конструкций и др. К затратам службы подстанций относятся затраты на содержание, текущий ремонт и амортизацию зданий и оборудования подстанций и трансформаторных помещений, а также заработная плата с отчислениями на социальное страхование начальника подстанции, монтеров и прочего обслуживающего персонала;

в) служба релейной защиты, измерений и телемеханики, в функции которой входит подключение нового оборудования, наладка защиты, электроавтоматика и вторичная коммутация. К затратам этой службы относятся затраты по содержанию, текущему ремонту и амортизации оборудования релейной защиты, а также заработная плата обслуживающего персонала;

г) служба телеканалов и электросвязи, в функции которой входит эксплуатация всех средств связи, каналов телемеханики и прочих электронных устройств. Затратами службы телеканалов и электросвязи являются затраты на содержание, аренду, текущий ремонт и амортизацию средств связи, а также заработная плата с отчислениями на

социальное страхование обслуживающего персонала;

д) служба оперативно-производственная, в функции которой входит обеспечение бесперебойного электроснабжения и оперативного обслуживания тупиковых энергорайонов и потребителей энергии; производство оперативных переключений; организация и производство ремонтных и эксплуатационных работ на подстанциях. К затратам оперативно-производственной службы относятся расходы на содержание, текущий ремонт и амортизацию диспетчерских пунктов и их оборудования, а также заработная плата диспетчеров и обслуживающего персонала групп режима. На эту же стадию производства относятся затраты по содержанию диспетчерской службы, службы грозозащиты, химической лаборатории [55].

Подземные кабельные линии и вводы. Управление эксплуатации кабельных сетей имеет те же функции, что и управление эксплуатации воздушных линий передачи, то есть передачу электрической энергии от электростанций к подстанциям и от подстанций к фидерным пунктам и трансформаторным помещениям. Планирование и учет затрат по данной стадии ведется аналогично управлению эксплуатации воздушных линий передачи.

Планирование и учет затрат по передаче и распределению тепловой энергии ведутся без внутреннего подразделения по фазам, то есть как одна стадия производства. Сюда относятся затраты по эксплуатации линий теплосетей, бойлерных установок, содержанию диспетчерского пункта: содержание, текущий ремонт и амортизация теплофикационных трубопроводов, каналов, смотровых колодцев, прочего оборудования теплосетей и бойлерных установок, заработная плата обслуживающего персонала с отчислениями на социальное страхование и др. расходы.

Транспортная составляющая вносит существенный вклад в стоимость топливно-энергетических ресурсов (ТЭР). Тем самым затраты на транспорт (передачу и распределение) электроэнергии подлежат особому изучению. Компании, входящие в электросетевой комплекс РФ, обеспечивают электрификацию всей страны, осуществляют передачу электрической энергии посредством электросетевого имущества.

Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости услуг по передаче и распределению электроэнергии становятся все более актуальными в связи с тем, что цены на электроэнергию формируются

на основе затрат производства (издержки плюс прибыль) — применяется затратный принцип ценообразования.

Наиболее подходящим для энергопредприятий можно считать нормативный метод учета затрат, который представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат.

Действенность этого метода проявляется и в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат, строгое соблюдение технологической и производственной дисциплины. По существу, это метод повседневного текущего контроля и выявления новых резервов экономии, выполняющий роль способа снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности хозяйствующего субъекта.

Основное достоинство системы нормативного учета и контроля — выявление в оперативном порядке отклонений фактических затрат от действующих норм расхода сырья и материалов, заработной платы и других производственных затрат, их причин и влияния на себестоимость продукции.

В условиях энергодефицита, высокого уровня изношенности основных производственных фондов в электросетевых компаниях, применения метода «затраты +» при формировании тарифа на передачу и распределение электроэнергии нормативный метод учета затрат является самым приемлемым для электросетевого комплекса.

Основные принципы нормативного метода учета затрат сводятся к следующему:

1) предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому виду предоставляемых услуг на основе действующих на предприятии норм и смет; ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость и эффективность мероприятий, послуживших причиной их изменений;

2) учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;

3) установление и анализ причин, а также условий появления

отклонений от норм по местам их возникновения;

4) определение фактической себестоимости как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Нормативы по материалам целесообразно рассчитывать на основе стандартных норм. В сложившихся условиях возможны следующие основные подходы к установлению норм расходов затрат:

1) установление норм расходов на соответствующие статьи исходя из фактических затрат предшествующего периода с применением поправочного коэффициента, отражающего уровень инфляции;

2) установление нормативов, отражающих удельный вес (процентное соотношение) затрат на отдельные виды статей в общей сумме планируемой себестоимости услуг;

3) корректировка ранее действовавших стоимостных норм с учетом инфляции.

В связи с тем, что электросетевые компании являются составной частью отрасли электроэнергетики, ведение нормативного учета, установление норм и нормативов затрат должны учитывать отраслевые особенности калькулирования себестоимости услуг, оказываемых электросетевыми компаниями.

При передаче электроэнергии по ЛЭП, ее преобразовании в трансформаторах и распределении среди потребителей затрачивается определенное количество электроэнергии — это технологический расход. По существу, им определяется нормативная электроемкость единицы конечной продукции электрических систем — электроэнергии. Но на практике функционирования электрических сетей под действием множества факторов фактический расход электроэнергии превышает величину необходимого технологического расхода. Это превышение является по существу потерей энергоресурсов как для каждого сетевого предприятия электроэнергетики, так и для экономики в целом.

При передаче и распределении электроэнергии по электросетям неизбежно возникают ее потери, связанные с техническими характеристиками используемого оборудования, различными эксплуатационными и природными факторами. Технологические потери электроэнергии при ее передаче по электрическим сетям — это потери в линиях и оборудовании сетей, обусловленные физическими процессами, происходящими при передаче электроэнергии в соответствии с техническими характеристиками и режимами работы линий и оборудования

с учетом расхода электроэнергии на собственные нужды подстанций и потерь, вызванных погрешностью системы учета электроэнергии.

В настоящее время расчет и обоснование нормативов технологических потерь электроэнергии и их снижение в электрических сетях организаций, осуществляющих услуги по передаче электроэнергии, осуществляются в соответствии с Приказом Минэнерго РФ от 30.12.2008 г. №326 «Об организации в Министерстве энергетики Российской Федерации работы по утверждению нормативов технологических потерь электроэнергии при ее передаче по электрическим сетям» (вместе с «Инструкцией по организации в Министерстве энергетики Российской Федерации работы по расчету и обоснованию нормативов технологических потерь электроэнергии при ее передаче по электрическим сетям»).

При разработке мероприятий по снижению потерь электроэнергии возникают три группы проблем:

- определение нормативного технологического расхода электроэнергии;
- количественное определение потерь по хозрасчетным подразделениям;
- планирование технологического расхода электроэнергии для подразделений с сильно разветвленными распределительными электрическими сетями.

Проблемы первой группы решаются расчетными (теоретическими) методами. Ценность теоретических методов определения потерь состоит в том, что с их помощью можно определить с достаточной для практики точностью технологический расход электроэнергии. В зависимости от конкретного объекта и его уровня в электрической системе используют тот или иной метод расчета.

Существующая схема построения электрических сетей обладает определенными, специфичными для каждого предприятия, особенностями, учет которых с достаточной степенью точности возможен путем построения структурной модели в зависимости от фактических ступеней элементов сети и места установки приборов учета поступления и отпуска электроэнергии.

Режим работы как отдельных элементов, так и всей сети в целом обусловлен необходимостью обеспечения энергией всех потребителей и полностью определяется характером и величиной нагрузок, т.е.

интегральным количеством пропущенной по сети электроэнергии. Выполнение комплекса мероприятий по снижению потерь как непроизводительных затрат до уровня технологического расхода является одной из главных технико-экономических задач электросетевых предприятий.

Немаловажной также считается борьба с хищениями электроэнергии, являющимися составной частью коммерческих потерь. Доля хищений в коммерческих потерях достаточно высока. Вследствие постоянного удорожания электроэнергии, с одной стороны, и снижения платежеспособности потребителей — с другой, а также из-за доступности и безнаказанности случаи хищения электроэнергии неизбежны. Даже на уровне бытовых потребителей наблюдаются разнообразные способы хищений электроэнергии.

Отдельной проблемой является рассмотрение возможности включения различного вида потерь в состав расходов при исчислении налога на прибыль.

В целях налогообложения технологические потери должны соответствовать общим критериям расходов, определенным п. 1 ст. 252 НК РФ [4], т.е. должны быть обоснованными, документально подтвержденными и произведенными для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Исходя из этих критериев, не могут быть учтены в составе расходов потери, возникшие из-за несанкционированного подключения к сетям налогоплательщика. Сверхнормативные потери в электрических сетях, образовавшиеся в результате несанкционированного подключения к данным сетям потребителей, как необоснованные не могут уменьшать налогооблагаемой прибыли налогоплательщика.

Данное утверждение представляется вполне логичным, поскольку такие потери не обусловлены производственной деятельностью налогоплательщика и фактически представляют собой электроэнергию, похищенную у налогоплательщика. Однако при этом следует иметь в виду, что убытки от хищений, виновники которых не установлены, могут быть включены в состав расходов на основании подп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ [4]. Для того чтобы использовать возможность уменьшения налогооблагаемой прибыли на стоимость потерь, возникших из-за изношенности оборудования, линий электропередачи и т.п., необходимо экономически обосновать расходы (потери), документально их

подтвердить и показать их связь с производственной деятельностью налогоплательщика. Технологические потери связаны с процессом передачи электрической энергии, что подтверждает экономическую обоснованность данных затрат.

Проведенный анализ состава коммерческих потерь позволяет сделать вывод о необходимости автоматизации процесса учета потерь с целью выявления конкретных мест недоотпуска или хищений электроэнергии. Это позволит осуществить статистический и сопоставительный анализ данных коммерческого учета для установления причинно-следственных связей возникновения коммерческих потерь и их профилактики.

УЧЕТ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Дивина Л.Э.

канд. экон. наук, доцент

Строительная отрасль относится к ведущим отраслям в экономике России, так как признается фондообразующей, а ее успехи существенно влияют на эффективность экономики и развитие иных отраслей страны в целом.

Строительство, как вид экономической деятельности, занимает важное место в экономике страны и региона в частности: участвует в создании основных фондов, их расширенном воспроизводстве, является объектом зарубежных инвестиций.

Основной особенностью строительства считают организационно-техническую сложность производимой строительной продукции, а также возводимых зданий и сооружений как производственного, так и непромышленного назначения. Организация строительных работ способствует формированию характерных приемов, способов и методов учета затрат на производстве.

Строительные организации различаются в зависимости от вида строительства — промышленного, жилищного, гражданского, транспортного, энергетического, сельскохозяйственного и так далее. Строительные организации городского и территориального типа производят работы в пределах муниципалитета или региона. Федеральные строительные-монтажные организации являются специализированными и выполняют работы в различных субъектах России [39].

Строительство как отрасль экономики участвует в создании основных фондов для всех отраслей национальной экономики. Строительный процесс осуществляется в три этапа:

1. Подготовка к строительству, включающая в себя технико-экономическое обоснование рациональности производства строительной продукции, инженерно-строительную подготовку к строительству и научно-техническое проектирование объекта.

2. Непосредственно строительство — производство строительной продукции.

3. Реализация строительной продукции — ввод в эксплуатацию законченного объекта.

В капитальном строительстве наиболее распространены

следующие формы организации строительства: подрядный способ, хозяйственный способ, строительство объектов «под ключ».

Строительство объекта с использованием *подрядного способа* выполняется по договору подряда с заказчиком непрерывно действующими специализированными строительными и монтажными организациями (подрядчиками), в распоряжении которых имеются собственные материально-технические базы, средства механизации и транспорта, постоянные строительско-монтажные кадры соответствующих специальностей и основываются в своей деятельности на крупном механизированном промышленном производстве строительных конструкций, деталей, полуфабрикатов. Данный способ строительства преобладает на рынке строительных услуг, им охвачено более 90% строительных работ [59].

При *хозяйственном способе* строительство объектов осуществляется собственными силами заказчика и инвестора без привлечения подрядных организаций. В данном случае, в организационной структуре заказчика создается строительско-монтажное подразделение, осуществляющее полное строительство объекта. Данный способ, как правило, применяется при реконструкции или расширении существующих предприятий, при строительстве отдельных объектов на территории действующего предприятия. При хозяйственном способе строительско-монтажные участки или управления обычно характеризуются слабой технической оснащённостью, невысоким уровнем квалификации рабочего персонала, неритмичностью строительных процессов, текучестью кадров, низким уровнем производительности труда, что ведет к увеличению сроков строительства. Однако хозяйственный способ имеет свои преимущества: экономия времени на всевозможные согласования, связанные с привлечением подрядных строительных организаций, усиление заинтересованность коллектива предприятия и строительного управления в быстром и качественном выполнении проводимых работ по реконструкции, перевооружению или расширению предприятия при единстве руководства над эксплуатацией и сооружением объекта.

В последнее время широкое распространение получает форма *строительства «под ключ»*, при которой функции заказчика возлагаются на генерального подрядчика. В данном случае генподрядная строительная организация берет на себя полную ответственность за

возведение объекта согласно утвержденному плану, в поставленные сроки и в пределах установленной сметной стоимости. Это усиливает заинтересованность генподрядчика в более экономном использовании установленного сметой лимита, так как сложившаяся экономия переходит в его распоряжение. Упрощается организация связей, вследствие чего повышается оперативность принятия и реализации решений, что способствует удешевлению и ускорению процесса строительства.

В строительстве используются показатели сметной, плановой и фактической себестоимости строительного-монтажных работ.

Сметная себестоимость строительного-монтажных работ конкретного объекта недвижимости определяется проектной организацией на основании документов по сметным нормам и текущим ценам на дату ее расчета. Показатель сметной себестоимости является основным для налоговых органов при проверке прибыльности строительного объекта.

Плановая себестоимость представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат строительной организации при строительстве объекта. Планирование себестоимости строительных работ является составной частью плана производственно-финансовой деятельности организации, разрабатываемого ею самостоятельно на основе договоров на строительство с заказчиками, а также договоров с поставщиками материально-технических ресурсов.

В качестве целей планирования себестоимости строительных работ можно выделить:

— определение величины затрат на производство строительных работ в установленные договорами сроки при наиболее эффективном использовании материалов, рабочей силы, строительных машин и механизмов, других производственных ресурсов;

— соблюдение правил технической эксплуатации основных средств и обеспечение безопасных условий труда;

— определение прибыли и возможностей производственного и социального развития организации исходя из размера прибыли, остающейся в ее распоряжении;

— организация внутреннего коммерческого расчета.

Плановая себестоимость строительных работ определяется с применением системы утвержденных экономически обоснованных норм

и нормативов, а также инженерных и экономических расчетов, отражающих повышение организационно-технического уровня строительного производства за счет внедрения новой техники и технологии, совершенствования организации и управления и других технико-экономических факторов [60].

Технико-экономические расчеты проводятся исходя из физических объемов по видам работ, конструктивным элементам, объектам и их стоимости, определяемых на основе проектно-сметной документации и договорных цен. При этом в расчетах учитываются условия работы строительной организации; технологические и организационные условия, предусматриваемые проектами организации строительства и проектами работ; результаты анализа уровня затрат в предыдущем году; возможности интенсификации и повышения экономической эффективности строительного производства.

Плановая себестоимость определяется по отдельным объектам и строительной организации в целом. Для ее расчета составляются плановые калькуляции, в которых затраты формируются на объем работ по объекту в планируемом году с учетом снижения затрат за счет повышения технического и организационного уровня строительного производства.

Фактическая себестоимость строительно-монтажных работ — это сумма затрат, произведенных строительной организацией в ходе строительства объекта недвижимости в существующих условиях. Определяется на основе данных бухгалтерского учета по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о фактических затратах на производство строительных работ. Она служит основой для экономического анализа, прогнозирования и принятия решений по совершенствованию данного вида работ на краткосрочную и долгосрочную перспективу, а также при определении финансовых результатов деятельности строительной организации.

Для оценки уровня и динамики себестоимости строительно-монтажных работ вычисляют затраты на 1 р. строительных работ путем деления общей суммы плановой себестоимости строительно-монтажных работ на объем работ, выполняемых собственными силами, по их стоимости, учтенной в договорной цене.

В отечественной практике планирования, учета и анализа наиболее часто применяется полная себестоимость. За рубежом, кроме

показателя полной себестоимости (*total-cost*), используется ограниченная (*limited*), или сокращенная себестоимость (*cost-pries*).

Цель учета себестоимости строительного-монтажных работ состоит в своевременном, полном и достоверном отражении фактических затрат, связанных с производством и сдачей работ заказчику, по видам и объектам строительства; выявление отклонений от применяемых норм и плановой себестоимости.

В зарубежной, в частности американской, практике также используются различные виды себестоимости:

— себестоимость по центрам ответственности — для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей;

— полная производственная себестоимость — для установления цен и принятия других оперативных решений в нормальных обстоятельствах;

— прямая производственная себестоимость — для установления цен и принятия других оперативных решений в специфических обстоятельствах, например, при желании использовать свободные мощности и др.

Среди затрат, обусловленных налогообложением прибыли, выделяют нелимитируемые и лимитируемые. Лимитируемые — это затраты, по которым утверждены лимиты, нормы и нормативы. К ним, в частности, относятся компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей; затраты на командировки, мобильную связь; представительские расходы; плата за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров; затраты на оплату процентов по кредитам (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов); расходы на рекламу. Учет таких расходов должен быть организован на счетах затрат отдельно в пределах установленных лимитов и сверх действующих лимитов. Величина валовой прибыли будет скорректирована на сумму расходов, превышающих лимит.

Учет затрат на производство строительной продукции осуществляется на основе первичной учетной документации, составляемой с обязательным копированием, обеспечивающим учет по объектам строительства и видам работ. Чаще всего строительная организация ведет учет затрат позаказным методом, где объектом учета является заказ,

открываемый на конкретный объект строительства (или вид работ) в соответствии с заключенным договором.

Допускается объединение учета затрат по договорам, заключенным с одним или несколькими заказчиками. Если строительство осуществляется по договору, охватывающему ряд проектов, затраты и финансовый результат по каждому из которых могут быть установлены отдельно (в рамках договора), то выполнение работ по каждому такому проекту может рассматриваться как выполнение работ по отдельному договору.

Ранее отмечалось, что организация учета производственных затрат и порядок исчисления фактической себестоимости во многом зависят от типа и характера производства, его организации и технологии. Добавим, что они зависят также от структуры управления производством строительных работ, уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, а также методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Для обобщения всех затрат, включаемых в себестоимость строительно-монтажных работ, используются специальные бухгалтерские регистры: журналы-ордера, ведомости, книги.

Система учета затрат обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами. Однако для контроля состава затрат по местам их совершения и исчисления себестоимости необходимо знать не только, что затрачено, но и на какие цели, т. е. учитывать затраты по направлениям, по их отношению к технологическому процессу.

Для целей управления перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в зависимости от особенностей технологии производства, характера выпускаемой продукции и других факторов. Вместе с тем правила учета затрат на производство продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету. Методические указания и разъяснения должны давать саморегулируемые профессиональные объединения бухгалтеров.

Итак, себестоимость — один из главных качественных показателей хозяйственной деятельности организации. Ее снижение оказывает прямое влияние на прибыльность производства и может быть достигнуто за счет сокращения материальных затрат, расходов на оплату

труда и накладных расходов на единицу продукции и по производству в целом.

Себестоимость строительно-монтажных работ, выполненных строительной организацией собственными силами, включает расходы на приобретение материалов, топлива, энергии, оплату труда наемных работников, компенсацию износа основных фондов, а также расходы, связанные с особенностями технологии, организации и управления строительным производством, контроля за производственными процессами и качеством строительства.

В организациях, производящих строительные материалы и конструкции, в зависимости от состава затрат различают цеховую себестоимость (прямые затраты плюс общепроизводственные расходы), производственную (цеховая себестоимость плюс общехозяйственные расходы с учетом остатков расходов будущих периодов) и полную (производственная себестоимость продукции плюс коммерческие расходы).

Однако не существует системы калькулирования затрат, позволяющей определить себестоимость единицы строительной продукции со стопроцентной точностью. Любое косвенное отнесение затрат на единицу строительной продукции, как бы хорошо ни было обосновано, искажает фактическую себестоимость.

Необходимость составления точных калькуляций в рыночных условиях обусловлена наличием конкуренции. Задача калькулирования — вычислить себестоимость, при которой организация получит определенную прибыль, а ее продукция будет конкурентоспособной с точки зрения цены. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения.

Основные принципы формирования себестоимости строительной продукции:

1. Производственная (деловая) направленность затрат.

2. Осуществление всех затрат в интересах самой организации.

Если производственные расходы осуществлялись в интересах других организаций, относить эти затраты на себестоимость своей продукции необоснованно.

3. Независимость отнесения затрат на себестоимость от факта оплаты. Затраты на производство строительной продукции включаются в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты (предварительная или последующая). Иными словами, для правильного формирования себестоимости решающее значение имеет факт потребления строительных материалов и конструкций в процессе производства строительной продукции, а не их оплата.

4. Документирование затрат. Расходы, не подтвержденные документами или подтвержденные неправильно оформленными документами, на себестоимость продукции не относятся.

5. Формирование себестоимости осуществляется:

— по экономически однородным элементам (для анализа эффективности деятельности организации в целом, а также для планирования и контроля себестоимости и финансового результата, учитываемого при налогообложении прибыли;

— по статьям затрат (для планирования и контроля затрат на производство строительной продукции).

Поэлементная структура себестоимости строительной продукции отражает стоимость:

— приобретаемого сырья, строительных конструкций и изделий, которые используются в процессе строительства объекта недвижимости;

— покупных материалов, используемых для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды;

— работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;

— природного сырья (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, рекультивацию земель, плата за древесину, отпускаемую на корню и за воду);

— приобретаемого топлива, расходуемого на технологические цели, выработку энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства;

— покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, энергетические и другие производственные и хозяйственные нужды. Затраты на производство энергии включаются в

соответствующие статьи затрат;

— потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по статье «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок, комиссионных вознаграждений, платы за транспортировку, доставку и хранение, осуществляемые сторонними организациями. Затраты, связанные с доставкой материальных ресурсов собственным транспортом, включают в соответствующие элементы затрат на производство. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты организации на приобретение тары и упаковки у поставщиков материальных ресурсов за вычетом стоимости этой тары по цене возможного использования.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость строительной продукции, исключается стоимость возвратных отходов — остатков сырья и материалов, образовавшихся в процессе производства строительной продукции, утративших потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемых с повышенными затратами или вовсе не используемых по прямому назначению.

Фактическую себестоимость материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается определять по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости либо методом FIFO (по стоимости первых по времени приобретений).

Затраты на оплату труда — любые начисления работникам в денежной и (или) натуральных формах, стимулирующие начисления и надбавки; компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда; премии и единовременные поощрительные начисления; расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Систематическое снижение производственных затрат (себестоимости) является основным средством повышения прибыли. Поэтому разработка и внедрение мероприятий по снижению себестоимости строительного-монтажных работ обеспечат улучшение таких результативных показателей работы строительной организации, как прибыль и рентабельность.

Важнейшим условием снижения себестоимости продукции являются опережающие темпы роста производительности труда по сравнению с темпами роста заработной платы. Сокращение затрат на производство и реализацию продукции — материальная основа снижения цен, оно ведет к уменьшению затрат на производство в других отраслях экономики.

Основные пути снижения материалоемкости продукции связаны с повышением качества сырья и материалов, применением прогрессивных и безотходных технологий, снижением потерь от брака, использованием вторичных ресурсов, усилением контроля за использованием материальных ресурсов.

Одним из основных резервов повышения отдачи арендуемых строительных машин и механизмов, а следовательно, снижения себестоимости строительно-монтажных работ, является рациональная организация их работы. С этой целью необходимо обеспечить своевременную подготовку фронта работ для строительных машин, увеличить продолжительность работы машин без демонтажа, рационально размещать материалы и изделия для устранения излишних перевозок до места применения; использовать наиболее экономичные виды транспорта.

В качестве основных мероприятий, способствующих снижению себестоимости за счет трудовых затрат, рекомендуется упорядочение тарификации работ и рабочих; совершенствование нормирования и оплаты труда, организации производства и труда для предупреждения сверхурочных работ и оплаты простоев не по вине рабочих; недопущение переделок и брака; сокращение трудоемкости работ.

Поскольку накладные затраты имеют значительный вес в стоимости выполненных работ, обоснованное сокращение их размера позволит добиться ощутимого снижения себестоимости строительно-монтажных работ. Увеличение объема производства способствует уменьшению доли накладных затрат условно-постоянного характера на единицу выполненных работ.

Значительные резервы снижения себестоимости кроются в сокращении непроизводительных затрат и потерь, включаемых в статью «Прочие накладные расходы», к числу которых относятся штрафы, пени, неустойки, уплачиваемые организацией за несоблюдение договорных условий.

От эффективности использования основных средств и производственных мощностей зависят финансовое состояние организации, ее конкурентоспособность. В процессе эксплуатации основные средства подвергаются физическому, моральному и стоимостному износу, что приводит к значительным потерям для строительной организации. Уменьшить потери от износа основных средств можно за счет лучшего их использования, повышения уровня основных показателей — фондоотдачи и коэффициентов сменности. Улучшить эти показатели можно благодаря внедрению достижений научно-технического прогресса, совершенствованию структуры основных средств, сокращению простоев оборудования, развитию новых форм хозяйствования.

Учет затрат считается очень эффективным инструментом необходимым для точной калькуляции себестоимости и принятия различного рода решений, которые основаны на выборе альтернативного образа действий.

От того насколько точна информация о производственных затратах во многом зависит благополучие всего предприятия данной сферы в целом. При анализе этой информации можно планировать реальный уровень прибыли и затраты на перспективу; правильно устанавливать цены; оптимизировать готовую продукцию, места закупки, производства и хранения готовой продукции, материалов и комплектующих, а также не только определить структуру расходов и их эффективность, но и регулировать и вести над ними контроль.

Организациям, чья деятельность связана со строительной отраслью, метод калькулирования себестоимости необходим, потому что это поможет сократить экономические потери и обеспечить сопоставимость результатов производства и себестоимости продукции.

Планируя затраты на материалы, сырье, рабочее время, необходимые механизмы и машины, предприятие должно во всем этом видеть суммы в денежных единицах. При принятии решений, основанных на анализе затрат, нужно не забывать об альтернативной стоимости потребляемых ресурсов.

Основные сведения для принятия решения, основанного на анализе затрат, берутся из бухгалтерии и именно поэтому так важно чтобы бухгалтер умел правильно и понятно составлять необходимый отчет.

Бухгалтерский учет затрат на производство строительных работ ведется строительными организациями в соответствии с правилами,

которые установлены ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [17], а также правилами, отраженными в Типовых методических рекомендациях, которые определяют порядок его применения.

Учет затрат на производство строительных работ ведется в журнале-ордере №10-с, где совмещается аналитический и синтетический учет себестоимости выполненных работ, на счете 20 «Основное производство». По данному счету в указанном документе отражаются следующая информация:

— себестоимость строительных работ, иными словами, фактических затрат или же по объектам учета;

— договорная стоимость работ, которая выполняется собственными силами организации с начала года, с начала строительства и за текущий месяц;

— финансовые результаты от выполненных собственными силами строительных работ по объектам учета с начала года, с начала строительства и за месяц;

— договорная стоимость работ, выполняемая субподрядными организациями, принятая к оплате и сданная заказчику с начала года, с начала строительства и за текущий месяц.

Фактическая себестоимость строительных работ, которая выполняется собственными силами, отражается по дебету счета 20 в разрезе объектов учета и складывается из затрат, связанных с производством этих работ. Информация о затратах может быть сформирована отдельно по нормам, нормативам и отклонениям от них по каждому объекту учета.

В состав затрат по строительству объектов у застройщика, кроме этого, входят ожидаемые расходы и обязательства, осуществляемые после окончания строительства объекта и ввода его в эксплуатацию или сдачи инвестору, в соответствии с договором на строительство.

Затраты по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, которые были выполнены подрядчиками на завершенных строительством объектах, учитываются до их ввода в эксплуатацию или сдачи инвестору в составе незавершенного строительства.

Все затраты формируются из фактически произведенных расходов, которые связаны с производством подрядных работ и выполненных согласно договору на строительство. Иными словами, с использованием основных средств и нематериальных активов, объекта

трудовых, материальных и других видов ресурсов в процессе строительства.

Затраты, производимые в процессе строительства включают в себя ожидаемые неизбежные издержки только в том случае, когда их размер согласован с застройщиком и они включены в договорную стоимость строительства объекта. Также в затраты организации могут входить расходы по образованию резервов на покрытие предвидимых потерь, связанных с организацией и производством подрядных работ и возникающие как на стадии производства работ, так и на стадии их завершения.

Расходы, связанные с неизбежными издержками и резервами на покрытие предвидимых потерь создаются только тогда, когда они могут быть достоверно оценены.

Порядок учета затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования устанавливается в зависимости от выбранного способа производства строительных работ — подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе, строительные работы и работы по монтажу оборудования, выполненные и оформленные в установленном порядке, определяются по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций по договорной стоимости.

Стоимость затрат на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов, участвующих в основном производстве, списывается в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Если было выявлено завышение стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций, заказчик с соответствующим возмещением уменьшает принятые затраты на сумму завышения. Возмещение происходит за счет полученных подрядчиками сумм, источников финансирования или путем уменьшения задолженности по принятому к оплате счету за выполненные работы от подрядной организации.

К строительным работам, выполненным хозяйственным способом, относятся работы, которые организация осуществляет собственными силами для собственных нужд, включая также деятельность, при выполнении которой организацией выделяются рабочие основной деятельности с выплатой им заработной платы.

Учет затрат, при хозяйственном способе производства указанных работ, проводится в соответствии с установленными Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. При этом на счете 20 «Основное производство» отражаются фактически произведенные затраты застройщиком, включая расходы на содержание подразделений. Таким образом, на счете 20 формируется фактическая стоимость строительства жилого дома, имеющего самостоятельный проект.

В завершении следует обратить внимание на то, что при выполнении разного рода строительных работ могут быть построены временные здания и сооружения. К ним относятся производственные, вспомогательные, общественные, складские и бытовые здания и сооружения, которые необходимы в процессе выполнения строительных работ и обслуживания строительных рабочих. Подобные объекты возводятся на период строительства намерено, а по завершении строительных работ они либо списываются как инвентарный объект с учета, либо их переносят на новую строительную площадку. При вводе объекта в эксплуатацию счет 20 «Основное производство» закрывается, а все затраты списываются в дебет счета 43 «Готовая продукция».

В соответствии с договором на строительство расчеты между застройщиком и подрядчиком могут осуществляться:

- в форме авансов за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах;
- после завершения всех работ на объекте строительства.

В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются исходя из их договорной стоимости.

Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство и может рассчитываться:

- на основе стоимости, определяемой в соответствии с проектом, с учетом оговорок в договоре на строительство касающихся порядка их изменения;
- на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором на строительство прибыль подрядчика.

В соответствии с МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» [10] выделяется два типа договоров. Первый — договоры, которые

отражаются фиксированную цену и имеют фиксированную и договорную цену или финансовую ставку. Эта ставка может быть изменена в связи с увеличением затрат. Второй именуется «Затраты плюс». Эта ставка может быть изменена в связи с увеличением затрат.

Это договоры, которые фиксируют возмещение подрядчику затрат и добавляют процент от этих затрат. Также предусматривается фиксированное вознаграждение.

К каждому договору применимы стандарты. Здесь предусматривается сооружения, например мост или комплекс объектов, схожих по конструкции, технологии и функциям. Сюда можно отнести заводы по производстве определенной продукции. Единый договор подряда составляет группу договоров в случае, если такая группа является единым проектом.

Отдельным договором можно считать элементы договора в следующих случаях:

— если в договор включены объекты, по которым представлено отдельное предложение и на каждое сооружение предусмотрен отдельный договор.

— когда клиент заказывается дополнительный объект, что не является частью изначального договора. В таком случае сооружение требует составление отдельного договора.

За счет реформирования учета в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство» должны быть решены следующие задачи:

— определение показателей «Выручка по договору» и «Затраты по договору»;

признание показателей «Выручка по договору» и «Затраты по договору» и отражение их в отчетности [10].

Решению этих задач способствует содержание показателей, отвечающие следующим требованиям:

— «выручка по договору», то есть изначальная сумма по договору. Надежная оценка должна быть проведена в случае отклонения от условий договора по разным причинам.

— «затраты по договору». Здесь учтены затраты, связанные с договором, к которым относятся, например, материалы, а также страхование, что является деятельностью договора целом. Сюда же входят административные расходы, которые возмещаются заказчиком по

условиям договора.

Если результат договора подряда может быть надежно оценен, выручка и затраты должны признаваться по мере завершенности работ. Стадии завершенности работ можно определить по:

- доле понесенных затрат в общей расчетной величине затрат по договору;
- результатам наблюдения за выполненной работой;
- фактической стадии завершенности.

Выручка по договору признается в соответствии с работой, проделанной за отчетный период. Затраты по договору, связанные с проделанной работой, соответственно признаются и соотносятся с доходом с целью определения прибыли по договору подряда за период.

Если результат договора невозможно надежно оценить, например, на ранних стадиях выполнения договора, то выручка признается в той степени, в которой затраты, понесенные по договору, вероятно будут возмещены.

Затраты, понесенные по договору, следует признавать, как расходы по факту их возникновения.

Любое ожидаемое превышение всех затрат по договору над всей выручкой по договору должно признаваться немедленно как расход.

В условиях острой конкуренции и изменения подходов к заключению договоров с организациями участниками строительной деятельности, усложнения организационной структуры хозяйствующих субъектов и расширения возможностей информационных систем необходимо внимательно относиться к выбору методических подходов к отражению затрат и организации внутреннего контроля строительной деятельности с целью улучшения качества и прозрачности учетной информации, используемой при принятии экономически обоснованных решений.

УЧЕТ ЗАТРАТ В ТОРГОВЛЕ

Ордынская М.Е.

канд. экон. наук, доцент

Торговая отрасль признана одной из самых быстро развивающихся отраслей экономики России в целом и Республики Адыгея в частности. Этот сектор — конечное звено любой производственной цепочки, оказывающее влияние на развитие таких секторов как: промышленность, сельское хозяйство, транспорт, строительство, финансы и др.

Функционирование торговых организаций связано с различного рода расходами, создающими предпосылки для образования доходов. Большую часть расходов торговых организаций составляют издержки обращения.

Издержки обращения представляют собой затраты торговой организации, которые возникают в процессе продвижения товаров до потребителей.

Издержки обращения — один из основных оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности торговых организаций. Они способствуют определению качества и эффективности работы всего коллектива торговой организации, а режим экономии издержек влечет за собой рост производительности труда, повышение уровня рентабельности.

Суть издержек обращения раскрывается через их понятие. Изучению этой категории посвящены работы многих экономистов.

Движение товаров от производителя до потребителя связано с разнообразными затратами живого и овеществленного труда, выраженными в денежной форме. Эти затраты, по мнению большинства экономистов являются издержками обращения. Профессор М.И. Баканов дает следующее определение *«издержки обращения — это выраженные в денежной форме затраты общественного труда по исполнению планомерной связи между производством и потреблением, посредством товарного обращения»* [42].

Экономисты А.У. Альбеков, С.А. Сагомоян дают следующее определение *«издержки обращения — это выраженные в денежной форме затраты живого овеществленного труда по доведению товара от производителя к потребителю, преобразованию производственного ассортимента в торговый, организации процесса купли-продажи и*

потребления, удовлетворению спроса потребителей. Издержки обращения являются общественно необходимыми затратами труда, обеспечивающими выполнение торговлей своих функций и задач» [38].

Л.П. Блицау, Г.А. Николаева полагают, что «расходы, осуществленные торговыми организациями в ходе своей деятельности дополнительно к оплате стоимости товаров, называются издержками обращения» [83].

В экономическом словаре под ред. А.Н. Азрилияна говорится, что «*издержки обращения* — это расходы, связанные со сбытом и приобретением товаров. Различают дополнительные издержки обращения (это расходы, связанные с продолжением процесса производства в сфере обращения, включая доставку, доработку товара) и частичные издержки обращения (это расходы, связанные с куплей-продажей товара)» [46]. В этом же источнике раскрывается суть издержек обращения торговли. «Это затраты живого и овеществленного труда в торговых предприятиях и организациях в процессе доведения товара от производителя до потребителя, выраженные в денежной форме. К ним относятся расходы, связанные с закупкой, заготовкой, перевозкой, хранением и реализацией товаров» [там же].

В финансово-кредитном энциклопедическом словаре под ред. А.Г. Грязновой: «*издержки обращения* — это совокупные затраты организации по обслуживанию процесса обращения товаров за определенный период» [57].

Т.Б. Кувалдина и Л.Н. Гончаренко указывают, что «...в состав издержек обращения и производства включаются расходы торговых организаций, возникшие при движении товаров до потребителей» [79].

Таким образом, *издержки обращения свойственны торговым организациям и это только часть затрат, которые несут организации торговли при продвижении товаров до потребителя.*

В отечественной практике бухгалтерского учета систематизация издержек обращения основана на их группировке по различным основаниям (рисунок 1).

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утверждено приказом Минфина России №33н от 06.05.99 г.) расходы по обычным видам деятельности (в том числе и издержки обращения) классифицируются по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты [16].

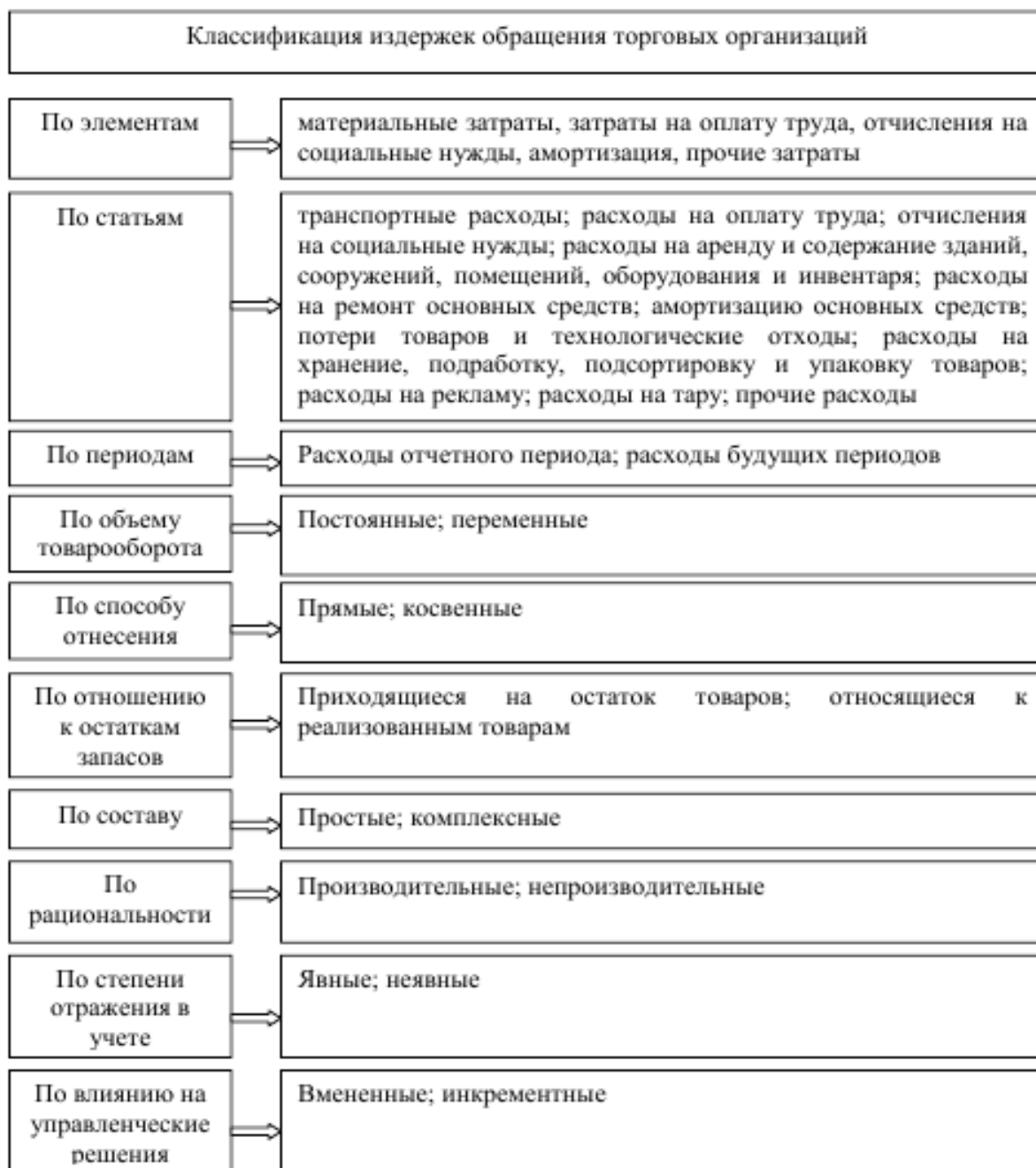


Рисунок 1 — Классификация издержек обращения в торговле

Для управленческих целей формируется учет издержек по статьям затрат, причем перечень статей затрат устанавливается каждой организацией самостоятельно. Торговые организации в учетную номенклатуру статей издержек обращения включают: затраты на транспортировку; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; затраты на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря; затраты на ремонт основных средств; амортизацию основных средств; потери товаров и технологические отходы;

затраты на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров; затраты на рекламу; затраты на тару; прочие затраты.

По периодам можно выделить расходы *отчетного* периода и *будущих* периодов. Первые относятся к текущему отчетному периоду, в котором они были осуществлены. Вторые возникают в текущем периоде, а относятся к последующим периодам.

В зависимости от изменения объема товарооборота издержки обращения подразделяются на *условно-постоянные* и *условно-переменные*. Постоянные представляют собой такие издержки, величина которых непосредственно не зависит от объема и структуры товарооборота, но их уровень обратно изменяется по отношению к товарообороту, т.е. увеличение объема товарооборота влечет снижение уровня постоянных издержек обращения, исчисленного в процентах к товарообороту, и наоборот. Переменные издержки непосредственно зависят от объема и структуры товарооборота. Среди них выделяют пропорционально-переменные, дегрессивно-переменные и прогрессивно-переменные. Первые меняются в том же направлении и темпе, что и величина розничного товарооборота, их сумма изменяется, а уровень нет. Вторые меняются в относительно меньшей пропорции, чем объем розничного товарооборота, их уровень несколько снижается с увеличением товарооборота и возрастает в связи с его сокращением. Третьи меняются в относительно большей пропорции, чем объем розничного товарооборота, их уровень незначительно растет с ростом товарооборота и уменьшается в результате снижения его объема. Деление издержек обращения на переменные и постоянные достаточно условно, поскольку при изменении ситуации переменные издержки могут стать постоянными, а постоянные — переменными, в связи с этим их чаще называют условно-постоянными и условно-переменными.

По способу отнесения на издержки отдельных товарных групп и структурных подразделений выделяют *прямые* и *непрямые* (*косвенно-распределяемые*) затраты. Первые — это затраты, которые по первичным документам можно напрямую отнести на определенную товарную группу. Вторые нельзя напрямую без предварительных расчетов распределить между товарными группами (например, затраты на оплату труда управленческого персонала). Отнесение издержек к прямым или косвенным зависит от конкретных ситуаций. Эта классификация важна для расчета издержкостоемости продажи отдельных товаров (т.е. затрат на единицу товарооборота по товару или товарной группе),

для обоснования уровня торговой надбавки и исчисления рентабельности продажи отдельных товаров и товарных групп.

По отношению к остаткам товарных запасов выделяют затраты на *издержки обращения, относящиеся к остатку товаров*, и *издержки, относящиеся к проданным товарам*. В издержки на остаток товаров включаются только те затраты, которые связаны с их приобретением, и не включаются расходы по их продаже, поскольку товары еще не проданы. Такая группировка помогает определить ту величину издержек, которая непосредственно участвует в формировании финансового результата.

Деление на *простые* и *комплексные* издержки обращения связано с потребностями управленческого учета. К первым относятся издержки, представляющие собой экономически одноэлементные расходы, неразложимые на разнородные составные части. Вторые — состоят из разных элементов затрат.

По рациональности использования расходы делят на *производительные* и *непроизводительные*. Первые дают полезный результат, т.е. расходы на продажу товаров обеспечивают получение товарооборота. Вторые — полезного результата не дают, но бывают неизбежными при осуществлении торговой деятельности (например, потери от естественной убыли).

Деление затрат на *явные* и *неявные* также связано с потребностями управленческого учета. Первые полностью отражаются в бухгалтерском учете и имеют форму денежных платежей. Вторые не отражаются в бухгалтерском учете; это альтернативные издержки использования имеющихся ресурсов у организации.

При принятии управленческих решений о расширении деятельности, трансформации товарного профиля, важно учитывать деление затрат на *вмененные* и *инкрементные*. Первые — это расходы, учитываемые при принятии решений, связанные с ограниченностью ресурсов. Они характеризуют возможности по использованию ресурсов, которые потеряны или ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Вторые — это дополнительные затраты, возникающие в результате продажи группы дополнительных единиц товаров.

Поскольку издержки обращения участвуют в формировании финансового результата деятельности торговой организации, для обеспечения достоверности информации, содержащейся в финансовой отчетности, учет издержек должен вестись в строгом соответствии

нормативными документами.

Основным документом, определяющим порядок учета и распределения затрат для целей бухгалтерского учета, признается ПБУ 10/99 «Расходы организаций», утвержденное приказом Минфина России №33н от 06.05.99 г. [16]. Этим документом определена классификация расходов и последовательность их признания в учете. К сожалению, хоть и было несколько попыток законодателя подготовить нормативный документ, который регулировал бы вопросы организации учета затрат, но ни один проект так и не был доведен до логического завершения.

Целью учета издержек обращения является контроль за расходами торговых организаций, получение своевременной, полной и достоверной информации для анализа и управления организацией.

Обозначим задачи учета издержек обращения в торговле (рисунок 2).

Задачи учета издержек обращения в торговле	
	Обеспечение точности документального оформления осуществленных организацией расходов и своевременное отражение их на синтетических счетах;
	Правильное распределение расходов по отчетным периодам;
	Четкое разграничение издержек по элементам затрат, номенклатуре статей издержек, по товарным группам и иным признакам, обеспечивающим потребности экономического анализа и управления;
	Обеспечение внутренних пользователей своевременной и достоверной информацией об издержках обращения по местам их возникновения для осуществления контроля, анализа и принятия управленческих решений;
	Осуществление контроля за соблюдением смет издержек обращения;
	Поиск резервов экономии издержек обращения.

Рисунок 2 — Задачи учета издержек обращения в торговле

Основные принципы учета издержек обращения в организациях торговли:

— неизменность принятой методологии учета издержек обращения в течение года, т.е. выбранная учетная политика в части издержек обращения применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

- полнота отражения в учете всех фактов хозяйственной жизни;
- принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной жизни, т.е. расходы признаются в том периоде, к которому они относятся, вне зависимости от фактической оплаты;
- соответствие отчетного периода, т.е. правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам. Затраты, осуществленные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, учитывают в качестве расходов будущих периодов;
- разграничение в учете текущих затрат и капитальных вложений. В бухгалтерском учете организации текущие затраты, связанные с приобретением и продажей товаров, и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, должны учитываться отдельно;
- четкая регламентация состава издержек обращения. Перечень статей затрат устанавливается каждой торговой организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике.

Бухгалтерский учет затрат в торговле имеет свою специфику и особенности.

Торговые организации ведут учет затрат на счете 44 «Расходы на продажу» (Инструкция по применению Плана счетов, утвержден Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н [22]). По дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются все произведенные организацией расходы, связанные с приобретением, хранением и продажей товаров, а по кредиту осуществляется их списание. При этом дебетовое сальдо показывает остаток издержек обращения на остаток товаров на конец отчетного периода. В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на реализованные товары, списываются на счет 90 «Продажи». При частичном списании в торговых организациях подлежат распределению расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

В учете издержки обращения собираются по *дебету счета 44 «Расходы на продажу»*, при этом с данным счетом корреспондируют различные счета в зависимости от источника затрат:

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» — начисляется амортизация по основным средствам, нематериальным активам;

Кредит 10 «Материалы» — списываются материальные затраты на упаковку и расфасовку товаров, а также израсходованные при хранении товара;

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — получен счет за услуги производственного характера (по охране объектов, по осуществлению транспортировки, за информационные, консультационные и прочие услуги и т.д.);

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начисляются налоги и отчисления, относящиеся на издержки обращения (земельный и др. налоги);

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начисляется зарплата сотрудникам торговли;

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — начисление платежей во внебюджетные фонды;

Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — списываются командировочные, представительские расходы, отнесенные к производственным, по авансовым отчетам сотрудников;

Кредит 97 «Расходы будущих периодов» — отнесение данных расходов к расходам отчетного периода при его наступлении.

Собранные на счете 44 издержки обращения списываются в части проданных товаров на счет учета продаж, что отражает бухгалтерская проводка:

Дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу».

Данные расходы могут быть списаны как недостающие — дебетуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а также при стихийных бедствиях отнесены на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При принятии к бухгалтерскому учету затрат в качестве издержек обращения необходимо соблюдать принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни, который означает, что расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором были получены доходы независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат отнесению на издержки обращения в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями, согласно утвержденным руководителем организации расчетам.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» можно применять, если это

прямо предусмотрено каким-либо ПБУ. Применение данного счета служит ярким примером принципа временной определенности фактов хозяйственной жизни.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения отчетного периода торговой организации могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». За счет отчислений, относимых на издержки обращения и производства, создаются следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Формирование резервов осуществляется за счет отчислений, включаемых в издержки обращения и производства в сроки, обоснованные специальными расчетами, утвержденными руководителем торговой организации.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и каждой статье затрат.

В целях планирования, учета и отчетности торговые организации применяют следующие *статьи издержек обращения и производства*:

- затраты на транспортировку;
- затраты по оплате труда;
- отчисления на социальные нужды;
- затраты на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- затраты на ремонт основных средств;
- затраты на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- затраты на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- затраты на рекламу;
- потери товаров и технологические отходы;
- затраты на тару;
- прочие затраты.

Таким образом, в учетной политике торговой организации должны быть раскрыты следующие элементы в части учета затрат:

1. Метод определения расходов;
2. Способ учета затрат по заготовке и доставке товаров;

3. Организация аналитического учета издержек обращения;
4. Способ признания издержек обращения;
5. Структура и способы списания расходов будущих периодов.

Учет издержек обращения состоит не только в отражении на бухгалтерских счетах информации о затратах торговой организации, но и в раскрытии информации об издержках в финансовой отчетности.

В соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету информация об издержках обращения отражается в бухгалтерской отчетности. Если торговая организация не признает учтенные издержки обращения в себестоимости проданных товаров в полном объеме в текущем периоде как расходы по обычным видам деятельности, то сумма издержек обращения (в части транспортных расходов), относящаяся к остатку нереализованных товаров, должна быть отражена в бухгалтерском балансе в составе «Затрат в незавершенном производстве» статьи «Запасы».

Издержки обращения в статью «Себестоимость продаж» не включают, а относят на статью «Коммерческие расходы» Отчета о финансовых результатах, где и фиксируют сумму, которая была списана с кредита 44 «Расходы на продажу» в дебет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

В Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе «Затраты на производство» показывают затраты организации, сгруппированные в разрезе элементов: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Обоснованные подходы к формированию системы учета затрат в торговле с учетом особенностей этой отрасли способствуют формированию своевременной и релевантной информации, необходимой для принятия эффективных управленческих решений.

УЧЕТ ЗАТРАТ В АВТОТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Понокова Д.И.

канд. экон. наук, доцент

Рынок автотранспортных услуг определяют как систему со встроенным организационным механизмом управления автотранспортной отраслью, посредством которого формируются отношения обмена между покупателями (клиентами) и продавцами (производителями и посредниками в продаже) транспортных услуг. Структура рынка представляет собой совокупность устойчивых связей между элементами, обеспечивающих целостность рынка под воздействием внешних и внутренних факторов.

В структуре рынка автотранспортных услуг взаимодействует множество подсистем: отраслевая, рыночная, организационная, ассортиментная, производственно-технологическая, территориальная, институциональная, социальная и другие структуры.

Наукой и практикой не предложен единый, комплексный показатель, который достаточно точно характеризовал бы эффективность работы отрасли или хозяйствующего субъекта. Представляется, что понятие эффективность одновременно включает три главные составляющие: объемы производства (производительность), затраты (себестоимость), качество (уровень удовлетворения транспортных потребностей). Каждому элементу, из отмеченных трех составляющих эффективности, вряд ли возможно и необходимо отдавать предпочтение.

Себестоимость следует рассматривать как важнейшую составляющую эффективности. Под себестоимостью транспортных услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: трудовых, основных фондов, топлива, сырья, материалов, энергии, используемых непосредственно в процессе производства (перевозок) и выполнения обеспечивающих работ (например, технического обслуживания, ремонта, хранения и др.), а также для сохранения и улучшения условий производства и окружающей природной сферы [35].

Удельная себестоимость определяется путем деления затрат по данному виду работ или перевозок на объем работы в соответствующих измерителях (на практике принято под понятием себестоимость понимать именно удельные затраты, например себестоимость, ткм, машино-час работы, км пробега и др.).

Учет затрат является одним из сложных участков системы бухгалтерского учета в автотранспортной компании, поскольку при его постановке необходимо учитывать отраслевые особенности управления, технологии и организации автотранспортной деятельности. Основные доходы, получаемые автотранспортной организацией, формируются из деятельности эксплуатационной службы (посредством перевозочных услуг), а дополнительные из технической (посредством предоставления услуг по ремонту, техническому обслуживанию и т. д.) и частично обслуживающей. При этом главные расходы формируются из затрат на обслуживание, ремонт и эксплуатацию подвижного состава.

Производственный процесс на автотранспортном предприятии — комплекс функций, осуществление которых позволяет обеспечить непрерывность перевозочного процесса. Классификация производственных затрат в автотранспортных компаниях — группировка расходов по технологическому назначению и экономическому содержанию, позволяющая управлять формированием себестоимости перевозок, работ, услуг по ходу выполнения производственного процесса в организациях автомобильного транспорта.

Таким образом себестоимость перевозок — стоимостная оценка затрат всех видов ресурсов, используемых для осуществления перевозок автомобильным транспортом (других работ и услуг, выполняемых автомобильным транспортом).

По способу включения в себестоимость перевозок затраты разделяются на прямые и косвенно-распределяемые. Прямыми считаются затраты, которые связаны с производством отдельных видов услуг и могут быть отнесены на себестоимость непосредственно по данным первичных документов.

К таким затратам относятся заработная плата водителей автомобилей и кондукторов автобусов; отчисления на социальные нужды; затраты на автомобильное топливо; смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильной резины; техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей; амортизация подвижного состава. Косвенно-распределяемые затраты в части, приходящейся на затраты по управлению экономическим субъектом, распределяются между видами перевозок и деятельностью пропорционально общим суммам прямых затрат (без включения в них расходов по управлению), отнесённых на каждый из этих видов.

Издержки производства имеют сложную структуру, которая определяет характер и условия использования в процессе производства. В настоящее время на автотранспорте существует условное деление затрат на переменные, постоянные и условно-постоянные. К переменным относятся все затраты, которые изменяются пропорционально общему пробегу автомобилей, — на топливо, смазочные материалы, техническое обслуживание и ремонт, восстановление и ремонт шин, амортизационные отчисления на восстановление подвижного состава.

Постоянные затраты не зависят от пробега подвижного состава. К ним относятся накладные затраты. Заработную плату водителей принято относить к условно-постоянным расходам, поскольку её размер при сдельной системе оплаты труда зависит главным образом от выработки в тоннах, пассажирах и т.д. При почасовой оплате заработная плата водителя не зависит от пробега автомобиля, поэтому её следует отнести к постоянным расходам. Затраты автотранспортного предприятия группируются по видам выполняемых услуг (пассажирских, грузовых) или по видам перевозок (пригородных, городских, междугородных, международных), видам грузов. Это позволяет определить экономическую выгодность выполнения отдельных видов услуг. Выбор способов группировки затрат на конкретном предприятии определяется рядом факторов: специализацией и назначением предприятия, организационной структурой [35].

Группировка затрат по элементам осуществляется при расчёте налогооблагаемой прибыли. Группировка по статьям осуществляется по целевому назначению затрат и используется для целей управления ими, а также при составлении калькуляции себестоимости перевозок — в частности, определении непосредственного участия отдельных видов затрат в образовании себестоимости и вскрытии факторов, формирующих достигнутый уровень себестоимости. Группировка по калькуляционным статьям используется для определения затрат по видам перевозок, центрам ответственности и местам возникновения расходов (цехам, участкам, бригадам и другим внутрипроизводственным подразделениям). Постатейная группировка затрат различается по отраслям производства.

На автомобильном транспорте применяется следующая группировка затрат по калькуляционным статьям себестоимости:

- 1) затраты, непосредственно связанные с перевозками и

производством других услуг, в том числе: заработная плата водителей автомобилей (грузовых, автобусов, легковых такси) и кондукторов автобусов; отчисления на социальные нужды; автомобильное топливо; смазочные и прочие эксплуатационные материалы; техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей; износ и ремонт автомобильной резины; амортизация подвижного состава;

2) общехозяйственные расходы.

Данные учета затрат используются для анализа хозяйственной деятельности экономических субъектов и их подразделений, организации внутреннего хозяйственного расчёта, правильного определения величины взимаемого с хозяйствующей единицы налога, а также для установления фактической эффективности проводимых организационно-технических мероприятий.

Группировка затрат по статьям используется при калькуляции себестоимости перевозок, предусматривающей определение затрат на единицу транспортных услуг. На автомобильном транспорте калькуляция осуществляется по видам перевозок на один тонно-километр, если автомобили работают по тарифу за 1 т перевезённого груза, или себестоимости 1 автомобиле-часа, когда автомобили работают по часовому тарифу; для автобусных перевозок — себестоимости одного пассажиро-километра, одного место-километра, одной пассажиро-поездки; для таксомоторных — одного платного километра. Правильное определение себестоимости перевозок важно не только потому, что себестоимость продукции является итоговым показателем, отражающим затраты живого и общественного труда на производство транспортных услуг, но и потому, что её уровень является одним из главных показателей эффективности транспортных услуг.

Особенностью на автомобильном транспорте при учете и калькулировании себестоимости перевозок (работ, услуг) являются затраты, непосредственно связанные с перевозками, в том числе: поступление и расход запасных частей и материалов, смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт резины, техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей [49].

Организация бухгалтерского учета запасных частей и материалов, необходимых для стабильной работы автотранспорта, зависит во многом от количества имеющихся на балансе автомашин.

Бухгалтерский учет запасных частей и материалов согласно Плану

счетов ведется на счете 10 «Материалы» по соответствующим субсчетам (10-3 «Топливо», 10-5 «Запасные части», 10-6 «Прочие материалы», 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»). На малых предприятиях можно все производственные запасы учитывать на счете 10 «Материалы» без применения субсчетов.

Если запасные части куплены у сторонней организации, то в бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части»;

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Дебет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»;

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При небольшом ремонте, часто выполняемом самим водителем, приобретаемые запасные части и материалы сразу используются, т. е. устанавливаются на автомашину и списываются с учета по акту на издержки производства и обращения (акт должен быть подписан работником бухгалтерии, водителем и утвержден руководителем организации).

Таблица 1 — Приобретение запасных частей и материалов в организации

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Получены деньги под отчет на приобретение запасных частей	71	50
2	Перечислены деньги поставщику (при приобретении по безналичному расчету)	60	51
3	Приобретены запасные части за наличный расчет	10	71
4	Приобретены запасные части по безналичному расчету по доверенности	10	60
5	НДС по приобретенным запасным частям	19	60
6	Предъявлен НДС к зачету после оплаты	68	19
7	Установка приобретенных запасных частей на автомашину — списаны на затраты	20, 23, 25, 26	10-5

В экономических субъектах, владеющих большим парком автомашин, или если автотранспортные перевозки представляют основной вид их деятельности, возникает необходимость в постоянном наличии какого-то определенного запаса ходовых запасных частей и материалов.

Отпущенные на ремонт запасные части, материалы списываются на счет издержек производства и другие счета в течение месяца по твердым учетным ценам проводкой:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»;

Кредит 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части».

На снятый с автотранспортного средства узел или деталь составляется акт демонтажа, в котором решением технической комиссии предприятия указывается, что снятый узел или деталь подлежит ликвидации или восстановлению. Если снятый узел или деталь подлежит ликвидации, то он приходится на склад предприятия по цене металлолома, то есть по цене возможной продажи, хранится на складе как утиль в отдельной кладовой и учитывается на субсчете 10-6 «Прочие материалы» по цене металлического лома. Если снятый узел или деталь требует ремонта, то он приходится по цене возможного использования, которую организация устанавливает исходя из стоимости аналогичных отходов. Для оценки такой запчасты можно применить специальную учетную цену, установленную в процентах к стоимости такой же новой запчасты. Если же снятый узел или деталь годны к использованию без ремонта, то они приходятся по рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делается проводка:

Дебет 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части»;

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Также можно передать запасные части на восстановление сторонней организации или провести капитальный ремонт агрегата своими силами. Затраты, произведенные при выполнении восстановительных работ, включая доставку узла на завод и обратно, можно включить в учетную стоимость восстановленного узла.

Бухгалтерский учет затрат на ремонт автотранспортных средств зависит:

1) от метода отражения затрат на проведение ремонтов в

бухгалтерском учете (создание резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств или включение расходов на ремонт непосредственно в себестоимость по мере их возникновения);

2) от способа осуществления ремонта (подрядный или хозяйственный). После поступления автомашины из ремонта в инвентарной карточке основного средства по ф. №ОС-6 обязательно должны отражаться данные о проведенном ремонте автомобиля.

Основанием для проводок в бухгалтерском учете будут: акт выполненных работ или заказ-наряд от автосервиса; счет-фактура от автосервиса, в котором указана сумма НДС, что позволяет обоснованно возместить ее из бюджета; платежные документы, подтверждающие факт оплаты услуг автосервиса и стоимости запасных частей.

Согласно п. 1 ст. 324 НК РФ [4] в аналитическом учете для целей налогообложения прибыли организация формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных затрат:

1) стоимость используемых для ремонта запчастей и расходных материалов;

2) суммы оплаты труда работников, занимающихся ремонтом;

3) прочие расходы, связанные с проведением указанного ремонта собственными силами;

4) затраты на оплату работ, выполненных подрядчиками.

Расходы по ремонту основных средств относятся на затраты того периода, в котором они возникли.

Расходы на все виды ремонта основных производственных фондов могут включаться в состав издержек обращения. Эти расходы могут включаться в затраты по мере выполнения работ. Данный метод удобен, когда затраты равномерны в течение года.

Если ремонт проводится хозяйственным способом, то есть силами самой организации, то первичными документами, на основании которых делается в учете записи, будут: накладная на отпуск от организации — поставщика запасных частей; смета ремонтных работ, дефектная ведомость АС; акт приема выполненных работ; акт о списании израсходованных запасных частей.

Таблица 2 — Отражение расходов на ремонт с привлечением сторонней организации

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражена задолженность за выполненные ремонтные работы	25, 23, 26	60
2	Учтена сумма НДС по ремонтным работам	19-3	60
3	Погашена задолженность перед автосервисом	60	51
4	Сумма НДС предъявлена к налоговому вычету	68	19-3
5	Затраты на ремонт автомобиля включены в себестоимость отчетного периода	20	25, 23, 26

Таблица 3 — Отражение расходов на ремонт собственными силами

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Списаны запчасти на проведение ремонта	23, 25	10-5
2	Начислена заработная плата за проведение ремонта	23, 25	70
3	Отражен НДС/Л	70	68
4	Произведен расчет страховых взносов	23, 25	69
5	Затраты на ремонт ТС включены в себестоимость автотранспортных услуг	20	23, 25

Если ремонт ТС производится неравномерно в течение года, то организация может учитывать расходы на него сначала на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списывать на текущие расходы. Порядок списание расходов будущих периодов организация должна установить самостоятельно и закрепить в учетной политике в целях бухгалтерского учета. Это целесообразно при выполнении ремонта в начале года при наличии времени для равномерного включения затрат в течение отчетного периода.

Фактические затраты по ремонту основных средств можно кроме прямого отнесения на счета издержек производства и обращения также собирать на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Автомобильные шины относятся к наиболее изнашиваемым

комплектующим транспортными средствами. Необходимость их замены возникает не только при их износе или повреждении, но и при смене зимнего и летнего сезонов. В каждом случае порядок бухгалтерского учета и налогообложения имеет свои особенности. Автомобильные шины, приобретаемые организацией, по своим характеристикам и назначению являются оборотными активами, которые в бухгалтерском учете отражаются как запасов.

Исключение составляют шины (запасные шины), которые поступили в организацию вместе с приобретенными автомобилями. В этом случае их стоимость учитывается в стоимости транспортных средств.

Информация о шинах согласно Плану счетов обобщается на счете 10 «Материалы», субсчет 10-5 «Запасные части». На нем согласно Инструкции по применению Плана счетов можно учитывать шины не только приобретенные, но и находящиеся в запасе и в обороте. Списание стоимости шин на расходы по обычным видам деятельности производится сразу после установки на автомобиль с использованием субсчета 10-5 «Запасные части». Однако для учета движения шин можно открыть субсчета второго порядка: списание стоимости шин после их износа, т.е. включение в состав расходов стоимости автошин, производят только после того, как они «пройдут» установленную норму пробега, или придут в негодность и будут сняты с автомобиля.

Комплект шин для их сезонной замены может быть приобретен и отдельно от автомобиля. В этом случае учесть стоимость шин можно двумя способами: 1) отнести затраты к материальным расходам (подп. 2 п. ст. 254 НК РФ); 2) отразить стоимость шин по статье «Расходы на содержание служебного транспорта» (подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ [4]). В случае применения второго варианта, стоимость шин, и расходы на их замену списываются одновременно на дату установки. Переданные на склад шины иногда рассматриваются как возвратные отходы, и в этом случае на стоимость автомобильных шин уменьшается сумма материальных расходов (п. 6 ст. 254 НК РФ [4]).

Организация может выбрать любой из них. Первый вариант учета шин может показаться проще: списав стоимость шин в расходы, в дальнейшем не нужно отражать в учете их перемещение на предприятии. Но в процессе эксплуатации шина может выйти из строя до достижения установленного пробега. До того момента, когда шины выйдут из строя, в карточке отражаются сведения об их пробеге и техническом

состоянии. С помощью этого документа можно будет обосновать списание старых и приобретение новых шин. В зависимости от способа приобретения автомобильные шины относятся к различным статьям бухгалтерского баланса. Если они попали в организацию вместе с новым автомобилем, то их стоимость входит в стоимость автомобиля и учитывается в составе основных средств (счет 01 «Основные средства»), в этом случае при замене шин с зимних шин на летние их стоимость списывается на расходы через амортизацию.

По окончании зимнего сезона, если шины находятся в исправном состоянии, они возвращаются на склад и могут использоваться в следующем сезоне. В бухгалтерском учете оприходование зимних шин на склад отражается по дебету субсчета 10-5 «Запасные части», в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство». Стоимость их рассчитывается с учетом износа, определяемого исходя из данных по пробегу.

Таблица 4 — Учет автомобильных шин

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	На склад оприходован новый комплект резины	10-5	60
2	Шины установлены на транспортное средство	25, 25	10-5
3	На склад передана шина, непригодная к восстановлению, и учтена по цене возможной реализации	10-6	25
4	На склад передана шина, подлежащая к восстановлению	10-5	25
5	Автомобильные шины переданы в ремонт на восстановление специализированной организации	10-7	10-5
6	Отражены расходы на ремонт и восстановление шин	25, 26	60
7	На склад оприходованы отремонтированные шины	10-5	10-7

Причиной списания либо замены шины не является ее пробег, если ее техническое состояние удовлетворительно и предполагает модернизацию, реконструкцию, ремонт, либо дальнейшую эксплуатацию. После реставрации на запчасти автотранспорта заводятся другие карточки. В единичных случаях, когда подобных карточек нет, получить некоторую информацию можно из путевого листа, который

выписывается на автотранспортное средство.

Российским законодательством конкретные нормы по списанию шин автотранспорта не установлены. В отношении их эксплуатационного пробега применяются предписания Министерства транспорта РФ. Соответственно, руководитель организации вправе разработать и утвердить нормы собственным распоряжением на основе среднестатистического пробега, используя имеющуюся информацию заводского изготовителя.

Изношенные автомобильные запчасти, которые подлежат модернизации, ремонту, реконструкции, числятся на складе. Их учет ведется на субсчете «Автомобили, подлежащие восстановлению», счета «Материалы, отданные на переработку».

Дебет 10 «Материалы», субсчет «Автомобиль на восстановление»;

Кредит 25 «Общепроизводственные расходы».

Смена сезонных шин автотранспорта является составной частью содержания основного средства, направленной на поддержание характеристик автотранспортного средства в должном состоянии. Связанные с этим расходы признаются расходами от обычной деятельности.

По окончании зимнего сезона, если шины находятся в исправном состоянии, они возвращаются на склад и могут использоваться в следующем сезоне. В бухгалтерском учете оприходование зимних шин на склад отражается по дебету субсчета 10-5 «Запасные части», в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство». Стоимость их рассчитывается с учетом износа, определяемого исходя из данных по пробегу. Если старые шины пригодны для дальнейшей реализации на сторону, то они приходятся на склад по цене, рассчитанной пропорционально пробегу. Доходы от продажи шин отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы». Одновременно в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается х балансовая стоимость.

В состав материальных затрат организаций, имеющих на балансе автотранспорт, большое место занимают расходы на приобретение горюче-смазочных материалов (ГСМ), бензина, моторных масел и т.п.. При этом приобретение ГСМ, как правило, обусловлено следующими причинами:

— осуществление предприятием коммерческих перевозок;

- осуществление предприятием служебных перевозок;
- использование автотранспорта для внутренних производственных нужд;
- использование автотранспорта для непроизводственных нужд предприятия.

Учет хозяйственных операций, связанных с движением ГСМ можно разделить на следующие стадии:

- приобретение ГСМ;
- хранение ГСМ (для организаций, у которых имеются специально оборудованные склады);
- отпуск ГСМ;
- списание ГСМ на счета учета затрат на производство;
- реализация излишков ГСМ.

Горюче-смазочные материалы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов, Приказ Минфина России от 15.11.2019 г. №180н ФСБУ 5/2019 «Запасы» [20].

Для учета ГСМ используется синтетический счет 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо». По дебету счета 10 «Материалы» отражается поступление материалов, а по кредиту — их выбытие. Аналитический учет ведется по материально-ответственным лицам и по видам топлив.

Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов на предприятии может вестись на счете 10 «Материалы», субсчет 10-3 «Топливо» по видам топлива, местам хранения, материально-ответственным лицам (например, по субсчетам: 10-3-1 «Нефтепродукты на складе», 10-3-2 «Топливо в баках автомашин»).

На субсчете 10-3-1 «Нефтепродукты на складе» учитывается поступление и движение нефтепродуктов, используемых для эксплуатации транспортных средств и находящихся на складах, в пунктах заправки (стационарных, передвижных), на различных производственных участках.

В бухгалтерии на основании этих документов может быть составлена проводка:

Дебет 10-3-2 «Топливо в баках»;

Кредит 10-3-1 «Нефтепродукты на складе».

При списании смазочных материалов со склада на транспорт следует (в случае расхода в пределах установленных норм) использовать проводки:

Дебет 20, 23, 26 — в зависимости от направления расходования;
Кредит 10-3-1 «Нефтепродукты на складе».

При превышении установленных норм расхода эти суммы должны быть отнесены за счет собственных средств предприятия. В этом случае техническому составу предприятия следует определить причину перерасхода горюче-смазочных материалов для его устранения. Если же при расследовании будет установлена вина водителя или ремонтного рабочего в перерасходе (пережоге), то нанесенный ущерб должен быть отнесен за счет виновного лица.

Все налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога (ст. 172 НК РФ [4]).

На субсчете 10-3-2 «Топливо в баках автомобилей» учитывается бензин и дизельное топливо, полученное водителями непосредственно в баки автомобилей. Данные ведомости учета выдачи нефтепродуктов с подписями водителей об их получении являются основанием для проводки:

Дебет 10-3-2 «Топливо в баках автомобилей»;
Кредит 10-3-1 «Нефтепродукты на складе».

Учет горюче-смазочных материалов на счете 10-3-2 «Топливо в баках автомобилей» ведется по водителям, по маркам автомашин, по бригадам, по колоннам. Остатки топлива в баках автотранспортных средств ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков (инвентаризацией).

Суммы для списания ежемесячного расхода бензина и дизельного топлива на затраты берутся из накопительных ведомостей, данных путевых листов о фактическом расходе топлива за отчетный период.

УЧЕТ ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ

Силина Т.А.

канд. экон. наук, доцент

В виду своей социально-экономической важности растениеводство является одной из ключевых отраслей экономики как страны в целом, так и Республики Адыгея. Затраты растениеводческих хозяйств определяют не только эффективность их деятельности, но и стоимость продуктов питания, а также продукции иных отраслей экономики, используемых продукты растениеводства в качестве исходного сырья. Таким образом, совершенствование учета затрат в растениеводстве представляется одной из стратегически важных задач информационного обеспечения управления на микро- и макроуровне.

Проблемам учета затрат сельскохозяйственных (в том числе растениеводческих) организаций посвящены труды таких авторов, как Л.И. Хоружий, В.И. Хоружий, Н.Г. Белов, А.И. Павлычев, Л.В. Постникова, М.А. Шадрина, В.М. Ромадикова, К.А. Джикия, Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Н.А. Кокорев, В.В. Говдя, Ж.В. Дебальцева и другие.

Основными культурами, возделываемыми в Адыгее, являются: зерновые и зернобобовые культуры (пшеница, тритикале, кукуруза, ячмень, овес, рис, зернобобовые культуры), масличные культуры (подсолнечник, соя, рапс), плодово-ягодные культуры, картофель и овощи.

Возделывание каждой культуры имеет свои особенности, оказывающие влияние на выбор подходов к организации учета затрат. Однако можно выделить и ряд общих особенностей, характерных для отрасли растениеводства в целом (таблица 5).

В первую очередь следует отметить определяющую роль такого непроизведенного актива как земля. Несмотря на то, что она не является результатом человеческого труда, ее производственный потенциал может существенно меняться в результате человеческой деятельности. Под воздействием различных агротехник и агротехнологий может изменяться ее плодородие и пригодность для возделывания тех или иных сельскохозяйственных культур.

Так неправильная агротехника может привести к истощению плодородия почвы, а научно обоснованное внесение удобрений, орошение и мелиорационные работы, напротив, обеспечат его рост.

Таблица 5 — Факторы, определяющие особенности системы учета затрат в растениеводческих хозяйствах

Общие	Частные
Земля — ключевой фактор производства	Специализация
Сезонность производственных процессов	Возделываемые культуры
Зависимость от природно-климатических условий	Особенности севооборота
Длительный производственный цикл	Особенности технологических процессов
Производственный период не совпадает с отчетным	

Еще один важный биологический фактор — вегетация растений. Естественные циклы роста и развития агрокультур определяют строгую последовательность и сроки выполнения сельскохозяйственных работ, все это обуславливает неравномерное распределение производственных затрат внутри производственных циклов и отчетных периодов. При этом производство включает ряд конкретных разнородных работ, выполняемых в различное время года, а также вегетации растений. В связи с этим для растениеводческих организаций характерна потребность в организации учета и контроля затрат в разрезе сельскохозяйственных культур и основных технологических процессов.

Кроме того, длительный производственный цикл приводит к возникновению большого объема незавершенного производства, переходящего на следующие отчетные периоды. Например, затраты на посев озимых или многолетних культур, внесение в почву удобрений и др. При этом параллельно могут протекать процессы, ориентированные на урожай нескольких смежных лет.

В связи с этим для точности исчисления себестоимости продукции бухгалтерский учет должен обеспечивать четкое распределение издержек по периодам: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты отчетного года под урожай этого же года и затраты отчетного года под урожай будущих лет. Такое распределение затрат в учете позволяет наиболее точно исчислить себестоимость продукции растениеводства урожая отчетного года и сумму издержек производства, включаемых в себестоимость продукции урожая будущих лет.

Поступление готовой продукции растениеводства подчинено сезонности производства и является неравномерным, а возможность исчисления фактической себестоимости становится возможным только в конце года после того, как будут учтены все относящиеся к ней производственные затраты. В связи с этим требуется разграничение затрат по видам выполненных работ, чтобы достичь реальности исчисления себестоимости продукции и обеспечить эффективный контроль за формированием производственных затрат на каждой стадии технологического процесса.

Для обеспечения эффективности использования всех видов ресурсов растениеводческого хозяйства учет затрат должен осуществляться в разрезе элементов и отраслевой номенклатуры статей затрат.

В случае проведения работ по мелиорации земель (орошение, осушение и др.), а также обработке земель и внесению удобрений целесообразно организовать отдельный учет затрат в разрезе отдельных видов работ. Это позволит оценивать экономическую эффективность и целесообразность использования этих земель для производства конкретных видов продукции, а также эффективность проводимых работ, осуществлять контроль за соблюдением объемов, сроков и качества проводимых работ.

Детализация затрат по группам или видам выращиваемой продукции осуществляется исходя из специализации хозяйств и потребности пользователей информации, формируемой в системе бухгалтерского учета.

Таким образом, можно говорить о том, что особенности растениеводческого процесса производства требуют, чтобы учет затрат обеспечивал их разграничение и получение итоговой информации в разрезе:

- смежных периодов (годов) производства;
- производств и возделываемых культур;
- видов выполняемых работ;
- элементов и статей затрат.

Задачами бухгалтерского учета затрат в растениеводстве являются:

- полное и своевременное отражение затрат на выращивание отдельных видов (групп) культур, работ незавершенного производства;
- осуществление контроля за правильным, рациональным использованием материальных ресурсов (семена, удобрения, ГСМ,

сельскохозяйственной и вспомогательной техники), трудовых ресурсов и средств на оплату труда и др.;

— своевременное оформление документов для полного оприходования продукции;

— реализация контрольной функции в части оценки исполнения планов и заданий по затратам и получению продукции, а также соблюдения норм расходов в соответствии с технологией производства, для установления отклонений и выявления путей снижения затрат;

— исчисление результатов производственной деятельности по организации в целом и в разрезе аналитических групп (культур, типов возделывания и т.д.);

— формирование данных необходимых для исчисления фактической себестоимости продукции.

Решение данных задач определяет эффективность принимаемых управленческих решений в отношении возделываемых культур, структуры выпуска продукции, применяемых технологий, что в конечном счете определяет финансовый результат хозяйствующего субъекта.

Осуществляя организацию учета затрат в растениеводстве хозяйствующие субъекты, в первую очередь, руководствуются нормами Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [16] и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [12], а в рамках налогового учета — Налогового кодекса РФ (гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» и/или 25 «Налог на прибыль организаций» [4]). Однако, когда стоит вопрос об обеспечении эффективности производства и выявлении путей повышения конкурентоспособности продукции на рынке, данных финансового и налогового учета как правило недостаточно. Возникает потребность во внедрении системы управленческого учета или, как минимум, ее элементов в части учета затрат.

В хозяйствующих субъектах АПК России распространен подход интеграции управленческого учета в учетно-контрольную систему хозяйства. При этом его подсистема учета затрат строится на применении управленческих счетов затрат в корреспонденции с соответствующими счетами бухгалтерского учета.

Для лиц, ответственных за организацию и ведение бухгалтерского учета затрат в растениеводстве были разработаны и утверждены

Департаментом финансов и бухгалтерского учета Министерства сельского хозяйства РФ соответствующие методические рекомендации — «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве» от 22.10.2008 г. [27].

Помимо указанных Методических рекомендаций организации, занимающиеся растениеводством, в своей деятельности руководствуются методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792, и Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса (утв. Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.01 г. №654.

На основе комплекса указанных документов, а также современных достижений экономической науки, с учетом степени внедрения информационных технологий в практическую деятельность хозяйствующие субъекты формируют свою индивидуальную учетную политику в части учета затрат на растениеводство.

Правильная классификация затрат растениеводства позволяет:

- организовать учет и планирование;
- оперативно получать системную информацию для принятия решений;
- осуществлять контроль затрат;
- рассчитывать себестоимость отдельных видов продукции, сельскохозяйственных работ, а также совокупные издержки по подразделениям;
- оптимизировать текущие затраты в соответствии с направлениями деятельности и возделываемыми культурами.

В соответствии с направлениями учета затрат в растениеводстве можно выделить следующие классификационные группы (таблица 6).

В целях определения себестоимости продукции, оценки запасов и незавершенного производства, величина которого, как отмечалось ранее, довольно высока в растениеводстве, используют подразделение затрат по их экономическому содержанию на экономические элементы и статьи калькуляции.

Таблица 6 — Классификация затрат в растениеводстве

Назначение группировки	Классификационный признак	Виды затрат
Определение себестоимости продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	По экономическим элементам затрат	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); Затраты на оплату труда; Отчисления на социальные нужды; Амортизация основных фондов; Прочие.
	По статьям затрат	1. Материальные ресурсы, используемые в производстве: — семена и посадочный материал; — удобрения; — средства защиты растений; — нефтепродукты; — топливо и энергия на технологические цели; — работы и услуги сторонних организаций; 2. Оплата труда: — основная; — дополнительная; — натуральная; — другие выплаты; 3. Отчисления на социальные нужды; 4. Содержание основных средств: — амортизация; — ремонт и техническое обслуживание осн.средств; 5. Работы и услуги вспомогательных производств; 6. Налоги, сборы и др. платежи (финансовые затраты); 7. Прочие затраты; 8. Потери от брака; 9. Общепроизводственные расходы (затраты на организацию производства и его обслуживание); 10. Общехозяйственные расходы (расходы на нужды управления).
	По однородности	Одноэлементные; Комплексные.
	По способу отнесения на себестоимость продукции	Прямые; Косвенно-распределяемые.
	По связи с технологическим процессом	Основные; Накладные.
	По сфере возникновения	Производственные; Внепроизводственные.
	По отношению к отчетному периоду	Входящие; Истекшие.
	По периодичности возникновения	Текущие; Периодические; Единовременные.

Окончание таблицы 6

Назначение группировки	Классификационный признак	Виды затрат
Принятие решений, планирование и прогнозирование	По степени планируемости	Планируемые; Непланируемые.
	По зависимости от объемов производства	Постоянные; Переменные.
	По принятию в расчет при оценках решения	Релевантные; Нерелевантные.
	По (не)зависимости от принятия решения	Безвозвратные; Альтернативные.
Контроль и регулирование	Подверженность влиянию субъекта управления	Регулируемые; Нерегулируемые.
	Подконтрольность субъекту управления	Контролируемые; Неконтролируемые.
	Эффективность	Эффективные; Неэффективные.

Элементы затрат объединяют в себе однородные виды затрат. Формирование материальных затрат, затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды, а также амортизации отражает потребление ключевых факторов производства: предметов и средств труда, а также собственно трудовых ресурсов.

В большей степени учесть отраслевую специфику растениеводства позволяет группировка затрат по статьям калькуляции на основе типового состава, приведенного в Методических рекомендациях и Методических рекомендациях №792 [23].

По статье «Материальные ресурсы, используемые в производстве» данные группируются в разрезе трех характерных исключительно для растениеводства подстатей «семена и посадочный материал», «удобрения», «средства защиты растений» и трех универсальных — «нефтепродукты»; «топливо и энергия на технологические цели», «работы и услуги сторонних организаций».

Подстатья «семена и посадочный материал» предназначена для группировки данных о затратах связанных со стоимостью высеянных семян, высаженных рассады, саженцев и иного посадочного материала.

Собственная рассада (иной посадочный материал)

хозяйствующего субъекта вначале учитывается как отдельный объект учета, формируется его стоимость, которая затем списывается по данной статье на отдельные культуры исходя из количественного расхода посадочного материала.

Что же касается расходов, связанных с подвозом семян и посадочного материала к месту сева (посадки) и подготовки их к севу (посадке), то они относятся в учете непосредственно на объект учета затрат (культуру, группу культур) по соответствующим статьям затрат (нефтепродукты, оплата труда и др.).

При этом для прошлогодних остатков и семян и посадочных материалов, приобретенных в текущем году, используется фактическая себестоимость, а для произведенных в текущем году — плановая, которая корректируется до фактической в конце года.

Затраты отчетного года по очистке, сортировке и подработке семян, а также затраты прошлых лет по их доставке включают в стоимость соответствующих видов семян.

Затраты по подстатье «Удобрения» учитываются в количественно-суммовом выражении в разрезе видов удобрений, внесенных под соответствующую культуру, по цене их приобретения с учетом расходов по доставке. Для органических удобрений собственного производства применяется фактическая оценка затрат по заготовке, которая формируется на соответствующих аналитических счетах к субсчету 20-2 «Животноводство». В составе данной подстатьи учитываются и затраты на выращивание культур, используемых на зеленое удобрение (сераделла, люпин и др.).

Затраты, связанные с подготовкой удобрений для внесения в почву (измельчение и другие работы), а также затраты по вывозке их на поля включают непосредственно в затраты на данную культуру или группу культур по соответствующим статьям.

Стоимость химических средств, израсходованных для борьбы с болезнями и вредителями растений, а также сорняками отражается по подстатье затрат «Средства защиты растений». Затраты по собственно обработке посевов и посадок средствами защиты относятся на конкретные объекты учета (культуры, группы культур) по соответствующим статьям.

По подстатье «Нефтепродукты» группируются затраты, отражающие стоимость горюче-смазочных материалов, израсходованных на

эксплуатацию комбайнов и иной сельскохозяйственной техники при выращивании продукции растениеводства. Затраты складываются из цены приобретения и расходов на транспортировку в организацию израсходованных нефтепродуктов.

Стоимость горюче-смазочных материалов и электроэнергии, израсходованных на работу производственных агрегатов, используемых в растениеводстве, (сушилки, машины по сортировке и другие) отражаются по подстатье «топливо и энергия на технологические цели».

В составе подстатьи «Работы и услуги сторонних организаций» отражаются затраты на оплату услуг, выполняемых агросервисными машинно-технологическими станциями и другими организациями технологических работ по повышению плодородия почв, химизации, мелиорации, обработке посевов средствами химической защиты и других, в том случае, если они без косвенного распределения могут отнесены на конкретный объект учета затрат.

По статье «Оплата труда» в растениеводстве, как и в других отраслях экономики группируются все виды начислений, относящихся к оплате труда работников, занятых в производстве продукции. Например, это оплата труда комбайнеров, трактористов-машинистов, занятых в обработке почвы, сборщиков урожая и др., дополнительная оплата в виде доплаты или премии за качественное своевременное выполнение работ в растениеводстве, натуральные выдачи работникам, занятым в производственной деятельности. А по статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают отчисления на обязательное социальное страхование с указанных сумм оплаты труда.

Статья «Содержание основных средств» содержит две подстатьи затрат:

— «Амортизация», где группируются суммы амортизации, начисленные по основным средствам растениеводства. По узкоспециализированным объектам основных средств амортизация относится на отдельные культуры прямо, а по объектам общего назначения ее сумма распределяется пропорционально выбранной базе;

— «Ремонт и техническое обслуживание основных средств», где на тех же принципах группируют соответствующие затраты.

Для предварительной аккумуляции затрат по основным средствам машинотракторного парка растениеводческими организациями в течение года используется субсчет 23-3 «Машинотракторный парк». В

конце года суммы переносятся на соответствующую подстатью затрат.

При наличии собственных вспомогательных производств, оказывающих услуги для осуществления растениеводческой деятельности, стоимость таких услуг отражают по статье затрат «Работы и услуги вспомогательных производств». В течение года их стоимость оценивается по плановой себестоимости, а после исчисления фактической себестоимости производят корректировку.

В отношении следующей статьи затрат в Методических рекомендациях и Методических рекомендациях №792 имеются разночтения. В первых она носит наименование «Финансовые затраты», а во-вторых «Налоги, сборы и другие платежи». Однако это различие не отменяет сути данной статьи — она предназначена для аккумуляции информации о суммах налогов, включаемых в затраты растениеводства (например, земельный налог); о платежах по обязательному страхованию работников и добровольному страхованию сельхозкультур и насаждений, и иные платежи, связанные с возделыванием культуры или группы культур.

Не нашедшие отражения в предыдущих статьях затраты растениеводства по возделыванию калькулируемой культуры включаются в статью «Прочие затраты».

Типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях (Методические рекомендации №792 [23]) предполагает выделение статьи «Потери от брака», в то время как Методические рекомендации для растениеводства такую статью не содержат [27]. По нашему мнению, целесообразность выделения данной статьи должна определяться исходя из условий хозяйствования и ведения бухгалтерского учета в растениеводческой организации. В целом, считаем, что выделение такой статьи повышает возможности своевременного реагирования и принятия управленческих решений, направленных на сокращение и/или устранение брака.

Наименования статей, предназначенных для учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, также имеют неменяющие сути различия в указанных методических рекомендациях, что отражено в таблице 2. По ним на соответствующие культуры (группы культур) и незавершенное производство пропорционально общей сумме учтенных затрат без стоимости семян и посадочного материала (или

иной установленной в учетной политике базе) относятся затраты накопленные по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», соответственно. При распределении общехозяйственных расходов в базе не учитываются и распределенные общепроизводственные расходы.

Указанный перечень статей затрат не является закрытым и исходя из специфики подотрасли растениеводства и конкретной организации может быть дополнен необходимыми статьями учета затрат.

Иные признаки классификации затрат так же находят свое применение для решения отдельных задач производственного и управленческого учета в растениеводстве.

В растениеводстве исходя из различных целей с учетом технологических и организационных особенностей производства могут применяться комбинации следующих методов учета затрат:

1. По организации производственного процесса:
 - попроцессный (попроцессно-однопозиционный (кумулятивный); попроцессно-стадийный; попроцессно-операционный);
 - позаказный;
 - попередельный;
 - нормативный.
2. По технологии производства:
 - кумулятивный;
 - двухстадийный;
 - многостадийный.
3. По времени возникновения затрат:
 - способ фактических затрат;
 - способ нормативных затрат.
4. По формализации построения учета:
 - учет затрат по элементам;
 - постатейный учет затрат;
 - учет затрат по носителям;
 - учет затрат по местам возникновения.

Метод учета затрат являются совокупностью приемов и способов его построения, которые позволяют сформировать необходимую для реализации управленческих функций информацию о величине и динамике затрат.

Для растениеводческой отрасли ведущим является попроцессный

метод учета затрат, поскольку вся их деятельность по сути является совокупностью последовательных технологических процессов (вспашка и иная предпосевная подготовка почвы, посев, уход, сбор урожая и доставка продукции в места хранения и/или последующей обработки, послеуборочная обработка). Группировка затрат при этом производится в отношении отдельных видов продукции с постепенным накапливанием общей величины.

При этом для растениеводства характерно применение одних и тех же средств труда (тракторы, комбайны и др.) и рабочей силы в одних и тех же производственных процессах (вспашка, культивация, боронование, посев и т.д.) для производства различных видов (групп) растениеводческой продукции (например, озимые пшеница и ячмень). В некоторых случаях в момент выполнения таких работ невозможно определить к каким конкретно видам продукции данные затраты следует отнести. Возникает потребность в применении специальных методик.

Кумулятивный прием учета затрат позволяет распределить расходы сразу по культурам (видам культур), к выращиванию которых они относятся, как правило, пропорционально площадям, занимаемым культурами. Данные же о стоимости отдельных видов работ в системе аналитического учета не накапливаются. Такой подход является экономичным с точки зрения его организации, но не позволяет обеспечивать центры ответственности информацией о затратах по видам работ. Поэтому его применение может быть рекомендовано только в небольших хозяйствах, использующих неавтоматизированные способы обработки учетной информации.

Устранить часть недостатков кумулятивного приема можно при помощи попроцессно-стадийного способа учета затрат. Данный прием строится на учете затрат по двум основным стадиям цикла производства. Первая стадия предполагает аналитический учет и аккумуляцию затрат по видам работ с последующим их отнесением на счета культур. Вторая стадия предполагает построение учета в разрезе возделываемых культур или их групп и завершается калькуляцией себестоимости продукции.

В Методических рекомендациях отмечается, что и этот способ имеет недостатки, связанные преимущественно с работой машино-тракторного парка, и предлагается для их устранения использовать варианты, разработанные в Методических рекомендациях по

бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях (утв. Министерством сельского хозяйства РФ от 01.01.2006 г.) [24].

Многостадийный попроцессно-операционный учет затрат строится на выделении трех основных стадий:

1. Обработка пашни до посева, предполагает распределение затрат по культурам и по работам под урожай будущего года. При отсутствии возможности сразу соотнести виды работ с возделываемыми культурами, предпосевные работы распределяются пропорционально занимаемым культурами площадям. Организации могут выбрать и иную базу распределения, однако, для затрат связанных с подготовкой полей, площадь представляется наиболее подходящей базой распределения.

2. Посев и выращивание растений.

3. Очистка, уборка, подготовка готовых продуктов к хранению и транспортировка их с поля.

Что касается затрат, возникающих на второй и третьей стадиях, то их распределение зависит от того, сколько продуктов получается от одной культуры.

В случае, если возделываемая культура дает один вид продукции, то затраты на посев и послепосевные работы распределяются прямым путем, а предпосевные расходы и расходы общего назначения (например, амортизация уборочной техники) косвенным.

Если же культура, дает несколько видов продукции (например, зерно и солома), то практически используются косвенные методы распределения затрат между конечными объектами калькуляции в несколько этапов. При этом часть затрат, связанных с посевом и выращиванием могут быть распределены и в один этап.

Распределение затрат по культурам, дающим несколько видов продукции, на третьей стадии целесообразно при незначительной их величине (или значительной только одному основному виду продукции) иначе их рекомендуется относить на конечную продукцию прямым путем. При этом отмечается, что затраты третьей стадии для этого должны учитываться на отдельных аналитических счетах по видам продукции, а затраты по выращиванию растений распределяться с помощью установленной базы или на сумму прямых затрат.

Показанный способ учета затрат мало распространен в

растениеводческой отрасли. Он находит свое приложение в обслуживающих подразделениях, в отношении которых возможна организация учета и контроля затрат в разрезе отдельных заказов (например, выполнение ремонтных работ), а также в тех случаях, когда выращивание отдельных культур осуществляется под конкретный поступивший заказ. При применении позаказного способа учета затрат объектом учета становятся производственные заказы, которые могут включать как отдельные виды продукции, так и партии, включающие широкий ее ассортимент. Для удобства систематизации информации заказу присваивают номер, проставляемый в дальнейшем на всех документах, оформляющих операции, связанные с его выполнением.

Данный способ подразумевает накапливание затрат на протяжении всего периода, в котором выполняется заказ, и исчисление фактической себестоимости после полного завершения заказа. Таким образом, все затраты по еще не выполненным заказам признаются незавершенным производством. Распределение косвенных затрат, аккумулируемых по местам их возникновения, в рамках позаказного метода производится на основе выбранной базы.

Попередельный способ учета затрат применяется в тех растениеводческих производствах, где конечная продукция получается в результате независимой поэтапной переработки исходных материалов (сырья).

Попередельный способ учета затрат может быть организован по полуфабрикатному или бесполуфабрикатному варианту.

Продукт каждого этапа — полуфабрикат (зеленая масса однолетних и многолетних трав на силос, сенаж, травяная мука, льносоломка, треста), с одной стороны, имеет самостоятельную ценность и может быть реализован на сторону, а с другой — может иметь продолжительные сроки технологического хранения до перехода на следующий производственный этап.

В случае, если растениеводческая организация не реализует полуфабрикаты на сторону может быть применим бесполуфабрикатный вариант, при котором их движение регистрируется только в оперативном учете.

В случае применения полуфабрикатного варианта попередельного способа объектом калькуляции становятся не только конечные виды продукции, но и промежуточные продукты (полуфабрикаты),

получаемые на отдельных переделах. Стоимость продукта каждого следующего передела включает стоимость полуфабриката — продукта предыдущего передела, затраты на его обработку на данном переделе и технологические потери в виде отходов, угара, усушки и т. д., возникающие в производственном процессе.

Затраты передела учитываются по прямым статьям затрат, а также включают общепроизводственные расходы подразделений, выполняющих операции этого передела.

Для обеспечения контроля за издержками производства в растениеводстве целесообразно применение нормативного метода учета затрат, учитывающего отраслевые особенности производства.

Так, как уже отмечалось ранее, одной из ключевых особенностей растениеводства является длительный производственный цикл. Применительно к нормативному методу учета затрат это означает, что не требуется ежемесячных пересчетов незавершенного производства, поскольку отчетная калькуляция составляется после окончания периода производства (в среднем раз в год).

Эффективность применения нормативного метода учета затрат в растениеводстве обеспечивается выполнением ряда условий, которые могут быть объединены в две группы — организационные и технические.

А. Организационные:

- научно-обоснованные технологические нормы расхода материальных и трудовых ресурсов;
- организация своевременного информирования об изменениях норм;
- наличие смет общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
- качество организации складского хозяйства, исправные измерительные приборы и заправочный инвентарь во всех местах их использования;
- своевременное оформление и оценка продукции материально-производственных запасов (покупных и собственного производства);
- организация системы выявления брака, регистрации, а также установления его причины и виновников;
- обеспечение правильного и своевременного оформления документации по затратам и выходу продукции;

— использование сигнальной документации, оформляющей отклонения от установленных норм расхода, и повышенный контроль ее показателей;

— внедрение учетных регистров для отдельного отражения затрат по нормам и отклонений от них по местам возникновения, причинам и виновникам.

Б. Технические:

— составление плановых калькуляций продукции растениеводства и установление нормативов затрат по отдельным элементам;

— уточнение цен на все материальные ценности, в том числе продукцию собственного производства для использования при составлении плана;

— дополнение и изменение системы первичного учета и документооборота системных регистров с учетом потребностей внедрения и применения нормативного метода;

— разработка для всех подразделений годовых производственно-финансовых бюджетов (заданий) для достижения наибольшей точности плановых калькуляций на их продукцию;

— организация гибкого бюджетирования на основе годового бюджета (производственно-финансового задания) каждого подразделения и текущих норм расхода;

— составление краткосрочных калькуляций нормативной себестоимости продукции и работ на основе плановых заданий (бюджетов);

— обеспечение эффективного оперативного контроля выполнения краткосрочных плановых заданий на основании первичного учета, включающее выявление отклонений, установление их причин, мест возникновения и виновников;

— организация системы фиксации в аналитическом учете всех производственных затрат по нормам и с учетом отклонений от них в разрезе культур (в целом по хозяйству) и каждого растениеводческого подразделения.

Какие бы методы и системы учета затрат не выбрала растениеводческая организация, учет затрат на производство продукции всегда будет неотъемлемой частью ее учетной системы.

Организация учета затрат в растениеводстве базируется на правильной и своевременной регистрации таких фактов хозяйственной жизни как отпуск материальных ресурсов в производство,

использование труда и его оплаты и др. При этом важную роль играют применяемые учетные измерители — натуральные и стоимостные.

Среди натуральных и условно-натуральных измерителей в растениеводстве распространены единицы измерения веса, площади, времени (таблица 7) и единицы измерения работы и труда (таблица 8).

Таблица 7 — Единицы измерения веса в растениеводстве

Единица измерения	Условное обозначение	Назначение
Натуральные единицы		
Килограмм	кг	учет дорогостоящих семян
Центнер	ц	измерение веса продукции
Тонна	т	учет веса продукции, внесения удобрений на поля, очистки семян
Квадратный метр	м ²	измерение площадей теплиц, растений в питомниках и цветочестве, размножаемых семенами и рассадой
Кубический метр	м ³	предварительный учет заготовленного сена, сенаиса, соломы и силоса, в соответствии с удельным весом 1 м ³ продукции
Штука	шт.	учет продукции питомников, тепличной и корниковой рассады при первичном учете При калькулировании используются десятки — тысячи штук
Пучок	п.ч.	для предварительного учета отдельных видов огородных (открытого грунта) и парниковых овощей (петрушка, сельдерей, укроп и т.д.). Затем учтенные в пучках овощи переводятся в весовое выражение
Гектар	га	измерение площадей сельскохозяйственных культур и работ

Окончание таблицы 7

Единица измерения	Условное обозначение	Назначение
Условные единицы		
Поливо-гектар	пол. га	измерение количества поливных гектаров (количество га, умноженное на количество поливов)
Квадратный метро-градус	м ² — t°	исчисление количества технологического тепла, расходуемого на 1м ² площади закрытого помещения теплиц
Квадратный метро-день	м ² — д.	исчисление времени нахождения на выращивании отдельных культур на соответствующей площади теплицы (площадь умноженная на количество дней вегетационного периода растений)
Рамо-день	р/дн.	исчисление времени нахождения на выращивании парниковых культур и рассады (число рам умноженное на количество дней)
Бункерный вес		измерение веса растениеводческой продукции, подвергшейся очистке. Определяется по объему бункера комбайна (уборочной машины) в м ³ с учетом удельного веса продукции
Натуральный вес (натура)		оценка качества зерна. Представляет собой вес 1 литра зерна, выраженный в граммах
Зачетный вес		измерение растениеводческой продукции при отклонении ее характеристик (влажность, сорности и др.) от базисных. Определяется как физический вес продукции, увеличенный или уменьшенный на натуральные надбавки или скидки соответственно отклонениям от базисных условий

Составлено автором по материалам Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве.

Таблица 8 — Единицы измерения работы и труда в растениеводстве

Единица измерения	Условное обозначение	Назначение
Натуральные		
Лошадиная сила	л.с.	измерение общей мощности тягловой силы рабочего скота. 1 л.с. = 736 кВт или кГм/сек
Условные		
Конь-день (рабочий день) взрослого поголовья рабочего скота	—	измерение работы живой тягловой силы за один день
Тонно-километр	т·км	учет работы грузового автотранспорта и транспортных работ, выполняемых машинно-тракторным парком
Машино-день	—	учет работы тракторов, комбайнов, автомобилей и других за один день работы или нахождения в организации
Машино-час	—	оценка использования трактора, комбайна и другой техники
Условный эталонный трактор	—	
Условный эталонный гектар	—	
Человеко-час	чел.-час	определение количества затраченного рабочего времени
Человеко-день	чел.-день	
Гектар за один человеко-час (человеко-день)	Га за 1 чел.-час (1 чел.-день)	определение производительности труда — фактически затраченное время на выработку единицы продукции
Тонн за один человеко-час (человеко-день)	т за 1 чел.-час (1 чел.-день)	

Составлено автором по материалам Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве

Исходя из отраслевой специфики учет затрат в растениеводстве имеет ряд особенностей, однако, в целом, он, как и в прочих отраслях может быть представлен как единый процесс преобразования первичной информации о затратах и выходе продукции из производства в показатели себестоимости единицы продукции.

В данном процессе можно разграничить на три стадии (рисунок 3). На первом этапе учетного цикла формируется и регистрируется первичная информация, на следующем этапе осуществляется ее вторичная регистрация, обработка и систематизация, и на завершающем этапе формируются данные о себестоимости продукции, путем соответствующего преобразования полученной ранее информации.

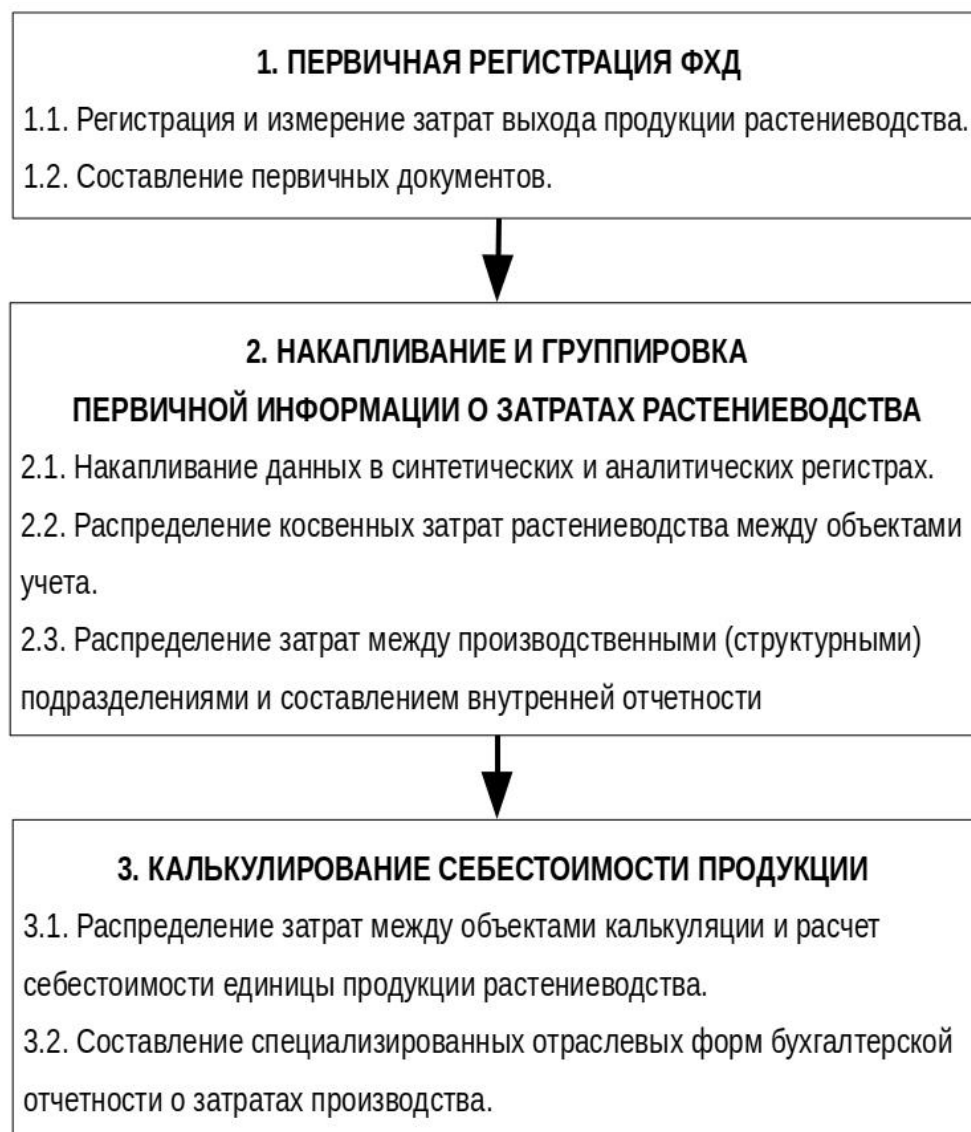


Рисунок 3 — Процесс учета затрат в растениеводстве

Своевременное и правильное оформление документации по регистрации операций отпуска и расхода материальных ресурсов в производство, поступления продукции растениеводства из производства, позволяет обеспечить контроль за целесообразным и экономным расходованием средств, а также сохранностью сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции.

Одним из важных элементов системы учета затрат является использование обоснованных установленных лимитов с отслеживанием их соблюдения посредством лимитно-заборных карт или ведомостей.

Для обеспечения контроля за соблюдением норм высева важное значение имеют документальное оформление движения семян и первичный учет их высева.

В производственные подразделения семена отпускаются на основе лимитно-заборных ведомостей (ф. № 261-АПК), которые выписываются в соответствии со схемой получения семенного материала со складов в производственные подразделения, составленной главным агрономом. Применение такого подхода позволяет организовать контроль за затратами в части сверхнормативного использования семян. При этом на семена, отпускаемые сверх нормы, оформляется Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. №264-АПК), которую рекомендуется дополнительно отмечать цветом, указывающим на нарушение, норма. Отпуск посевных материалов сверх нормы должен осуществляться только с разрешения главного агронома или непосредственно руководителя организации и главного бухгалтера. Такой подход позволит своевременно выявлять отклонения в посевном процессе и не допустить необоснованный рост затрат.

Бухгалтерия осуществляет контроль расхода семян сличением лимитно-заборных ведомостей, накладных на отпуск семян со склада с поступлением их в поле и учетными листами трактористов-машинистов, занятых обработкой земли и высевом семян.

Урожайность выращиваемых культур определяется не только характеристиками семян и почвы, но и вносимыми удобрениями. Внесение удобрений является планируемым мероприятием. План годовых доз внесения минеральных удобрений с указанием питательных веществ и физического веса разрабатывается агрономами с учетом севооборота, результатов предварительного анализа почвы и фактического внесения удобрений в предыдущем году (осенью). При этом

устанавливаются очередность внесения удобрений по полям и бригадам, сроки и способы внесения удобрений, потребность в сельскохозяйственной технике и рабочей силе. На основании данного плана устанавливаются соответствующие планы для отдельных бригад, участков и иных производственных подразделений.

Как и семена, удобрения отпускаются на основе отдельных лимитно-заборных ведомостей по каждому виду удобрения, а затем списываются на основе Актов об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений (ф. №420-АПК), утверждаемых руководителем организации или главным агрономом. При этом, внесенные удобрения в акте указываются как в натуральном весе, так и в переводе на действующее вещество (для минеральных удобрений) или погектарные порции (для бактериальных удобрений).

Еще одной важной составляющей в выращивании продукции растениеводства является химическая защита растений — внесение ядохимикатов. Отпуск со склада ядохимикатов в производственное подразделение (бригаду и т.д.) производят по лимитно-заборным картам и накладным. Их выписывают в бухгалтерии по распоряжению агронома по защите растений или лица, ответственного за выполнение химических обработок. Возврат из бригад неиспользованных ядохимикатов на склад оформляется этими же документами. В книге учета обработок ведется ежедневный учет использования ядохимикатов и качества обработки почвы. На основании записей в книге составляется отдельный Акт на использование ядохимикатов по форме №420-АПК. Акт служит документом, на основании которого бухгалтерия списывает ядохимикаты на производственные затраты возделываемых культур.

В осуществлении растениеводческой деятельности широко применяется сельскохозяйственная техника и транспортные средства, для работы которых требуются горюче-смазочные материалы. Оформление их отпуска лимитно-заборными ведомостями для каждого водителя или машиниста-тракториста обеспечивает учет и контроль их использования и формирование обоснованной величины затрат растениеводства в разрезе применяемых хозяйствующим субъектом аналитических групп (по возделываемым культурам, по видам сельскохозяйственных работ и др.). Дополнительно информация лимитно-заборных ведомостей должна сличаться с данными ведомости заправщика и путевыми листами, учетными листами тракториста-машиниста.

При коллективной организации труда Методическими рекомендациями с целью повышения точности учета нефтепродуктов предлагается применять Лимитную книжку, открываемую в бригаде на каждый объект сельскохозяйственной техники (машину, комбайн, трактор). Расход материальных ценностей, на которые не установлены лимиты, оформляется накладной (ф. №264-АПК).

На основании перечисленных выше первичных документов по окончании отчетного месяца (или иного установленного растениеводческим хозяйством периода) бригадиром составляются и представляются в бухгалтерию отчет о расходе горючего и смазочных материалов по форме №266-АПК и отчет о расходе материальных ценностей по бригаде по форме №265-АПК. Указанные отчеты служат основанием для отражения бухгалтерией материальных затрат по соответствующим подразделениям в Лицевых счетах (производственных отчетах) (форма №83-АПК).

Еще одним значимым элементом затрат в растениеводстве выступают затраты на оплату труда и тесно связанные с ними отчисления на социальные нужды.

Оплата труда в растениеводстве для основных производственных подразделений, как правило, основывается на таких формах оплаты труда как простая повременная, повременно-премиальная, сдельная, нормативная или коллективная с использованием коэффициентов трудового участия. Выбранная форма оплаты труда (или их совокупность) чаще всего применяется вместе с тарифной системой оплаты труда и нормированием труда.

При этом задачами учета труда и его оплаты становятся в том числе обеспечение:

- контроля за трудовыми затратами, рациональным и производительным использованием трудовых ресурсов и фонда оплаты труда;
- правильного своевременного составления первичных учетных документов по учету затрат труда и его оплаты;
- применения обоснованных норм выработки и расценок;
- правильное определение затрат на оплату труда в разрезе объектов *учета* затрат и объектов калькуляции в растениеводстве.

Достоверность информации о затратах на оплату труда обеспечивается высоким качеством исходных данных об объемах выполненных работ, отражаемых в первичных документах.

По мере поступления первичных документов сведения из них переносят в специальные группировочно-накопительные документы и регистры бухгалтерского учета затрат. Основной формой сводного учета затрат является Накопительная ведомость учета затрат (ф. №301-АПК). Она служит для накопления данных первичных документов по учету затрат, выполненных работ, выхода продукции по определенной системе для последующей записи полученных итогов в регистры аналитического учета затрат по отрасли растениеводства в необходимых информационных разрезах (ф. №83-АПК).

Поскольку накопительная ведомость представляет собой унифицированную форму накопительного учета для всех отраслей и видов производств, она объединяет и включает в себя 3 раздела. В первом разделе по каждому первичному документу производится накапливание данных о необходимых производственных показателях. Во втором разделе накапливаются данные о затратах по их видам, где выделены свободные графы для отражения в каждом производстве своих показателей. В третьем — в части машинно-тракторного парка, автомобильного транспорта производится распределение работ и затрат по потребителям.

В растениеводстве ф. №301-АПК выполняет функции накопительного журнала учета работ и затрат, затраты на растениеводство, в котором отражаются отдельно по бригадам, отдельным культурам, видам работ, выступающим отдельными объектами учета. Кроме того, применение данной формы позволяет организовать применение нормативного метода учета затрат, требующего сопоставления фактических и нормативных показателей и выявления отклонений в процессе производства. Нормы затрат в этом случае определяются технологическими картами, составляемыми с учетом особенностей технологии производства, а также современных технологий и приемов, направленных на снижение затрат. Отклонения от норм выявляются непосредственно в ф. №301-АПК.

Применение Накопительной ведомости учета затрат позволяет контролировать выполнение технологических требований и соблюдение норм затрат в разрезе выращиваемых сельскохозяйственных культур. Это обеспечивается открытием накопительной ведомости на каждый вид незавершенного производства и каждую культуру на основе производственного плана и фиксации в первых строках ведомости

нормативных показателей, которые затем сопоставляются с фактическими данными, вносимыми на основании указанных выше первичных документов.

Порядок ведения записей в данном регистре определяется организацией в зависимости от целей и возможностей. Так ведение записей в хронологическом порядке позволяет выявлять отклонения непосредственно в ходе производственного процесса, оперативно устанавливать причины и принимать соответствующие управленческие решения. Таким образом, преимущество данного подхода состоит в обеспечении ежедневного контроля за величиной затрат. В то же время он не лишен недостатка, заключающегося в дублировании показателей в учетных листах и в ф. №301-АПК.

Второй способ, напротив, позволяет сократить количество записей, поскольку в ф. №301-АПК заносят лишь итоговые показатели документов после завершения соответствующих видов работ, но значительно снижает возможности текущего контроля. По нашему мнению, данный способ может быть рекомендован в условиях применения автоматизированной системы управления растениеводческим производством, когда анализ текущих отклонений производится программными средствами вне регистров бухгалтерского учета.

Для обеспечения аналитического учета затрат эксплуатации машинно-тракторного парка на механизированных (полевых) работах (счет 23-3 «Машинно-тракторный парк») данный документ заполняют разделяя затраты, связанные с механизированным и ручным трудом.

На основании данных Накопительной ведомости учета затрат возможно формирование внутренних отчетов по затратам на производство продукции растениеводства, отражающих фактический объем выполненных работ и затрат с выявлением отклонений от норм затрат, определенных технологической картой. Подготовка внутренних отчетов в разрезе мест формирования затрат (бригады, участка, цеха) обеспечивает информационные потребности систематического контроля за формированием затрат, позволяющего своевременно принимать соответствующие меры к недопущению перерасхода средств. Отчет ежемесячно представляется в бухгалтерию организации, где после сверки его показателей с данными первичных документов, на их основе формируется Производственный отчет по растениеводству (ф. №83-АПК). Данный подход в Методических рекомендациях обозначен как

«Комбинированный вариант организации учета затрат на производство в растениеводстве».

Формирование Производственного отчета по растениеводству позволяет достаточно оперативно получить сводные данные о затратах еще до разнесения их по счету 20-1 «Растениеводство», тем самым ускоряя проведение текущего анализа.

Применение Производственных отчетов (ф. №83-АПК) для организации аналитического учета затрат и выхода продукции наиболее оправдано для растениеводческих хозяйств, в которых производственные подразделения специализируются на небольшом числе объектов аналитического *учета*. Чаще всего к таким относятся узкоспециализированные организации промышленного типа и хозяйствующие субъекты с цеховой структурой управления. Если же один вид производства продукции *растениеводства* размещается в нескольких подразделениях организации, то сводные данные более оптимально формировать, дополнительно используя Ведомости аналитического *учета* затрат на производство (ф. №84-АПК), в которых ежемесячно группируются данные, переносимые из производственных отчетов.

Для организации аналитического учета в растениеводстве принято использовать такие объекты учета затрат как:

- отдельные сорта;
- отдельные культуры;
- группы однородных культур;
- виды незавершенного производства;
- отдельные производства;
- затраты.

Конкретный состав объектов учета определяется специализацией хозяйствующего субъекта, особенностями процесса производства растениеводческой продукции и ее видами, аналитическими потребностями, степенью автоматизации производственного и учетного процесса, а также иными факторами.

В особую группу объектов аналитического *учета* следует выделить затраты, которые невозможно сразу отнести или распределить на другие объекты *учета*: *распределяемые* затраты по орошению, осушению, силосованию, приготовлению сенажа, приготовлению витаминно-травяной муки; затраты на проведение работ по известкованию и гипсованию почвы; насаждению полезащитных полос и уходу за

ними; амортизационные отчисления по основным средствам, используемым в *растениеводстве*; расходы на ремонт основных средств и др.

При этом часть таких затрат может быть сразу отнесена непосредственно на конкретные объекты учета по отдельным статьям калькуляции (планировка полей, нарезка борозд и др.), другие же накапливаются на аналитическом счете и распределяются пропорционально выбранной базе (например, накопленные затраты на орошаемые культуры, распределяются пропорционально числу поливо-гектаров).

При осуществлении сельскохозяйственных работ по улучшению земель важно обеспечить их отдельный учет по источникам финансирования: производимых за счет средств бюджета (использование средств целевого финансирования) и за счет средств хозяйствующего субъекта (затраты). Затраты по известкованию и гипсованию почв включают в себестоимость продукции соответствующих культур в течение 5—7 лет.

Также выделению на отдельных аналитических счетах могут подлежать затраты по технологическим полевым операциям (пахота, рассев удобрений, разбрасывание навоза, сев, уборка и проч.) в тех случаях, когда нет возможности сразу определить на какой объект учета затрат (культуру) они будут отнесены.

Обоснованные подходы к формированию системы учета затрат в растениеводстве с учетом особенностей отрасли, а также возделывания отдельных культур, организационной структуры хозяйства и его учетной системы способствуют формированию своевременной и релевантной информации, необходимой для достижения максимальных финансовых результатов через обеспечение эффективного использования ресурсов, определение оптимальной ассортиментной и ценовой политики хозяйствующего субъекта, расчет безубыточности производства и продаж растениеводческой продукции, а также решение иных задач управления.

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

Таусова И.Ф.

канд. экон. наук, доцент

Экономическое содержание, объекты и задачи учета затрат в животноводстве

Животноводство — одна из важнейших отраслей народного хозяйства. Оно представлено различными отраслями, которые классифицируются в зависимости от того вида скота, который выращивается на предприятии. К этим отраслям относятся скотоводство (молочное, молочно-мясное и мясное), свиноводство, овцеводство, козоводство, птицеводство, ословодство, коневодство, оленеводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство и др. Каждая из вышеперечисленных отраслей характеризуется выпуском своей определенной продукции. Так, например, молочное скотоводство характеризуется производством молока, мясное скотоводство специализируется на выращивании скота для производства мяса, птицеводство связано с производством яиц и мяса птицы и т.д. Вследствие этого в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий затраты, связанные с производством продукции животноводства, классифицируются по отраслям животноводства, а также по видам или технологическим группам животных.

Методическими рекомендациями по учету затрат в животноводстве [28] определены особенности предопределяющие специфику их оценки, измерителей, первичной учетной документации, аналитического и синтетического учета, корреспонденции счетов, бухгалтерских регистров, инвентаризации и др. Животные на выращивании и откорме представляют собой особую группу оборотных средств. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности — это биологические активы. Они имеют ряд специфических особенностей. Животных на выращивании при достижении определенного возраста переводят в определенную половозрастную группу и в основное стадо. При переводе в основное стадо данные активы переходят в группу основных средств. Скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, наоборот переходит в группу оборотных средств. Процесс выращивания и содержания животных на выращивании и

откорме сопровождается материальными, денежными и трудовыми затратами.

В свою очередь М.Н. Гапон и Е.Е. Голова выделяют специфические черты отрасли животноводства, влияющие на организацию и методику учета затрат (таблица 9) [54].

Таблица 9 — Влияние отраслевых особенностей животноводства на организацию бухгалтерского учета затрат

Специфические особенности отрасли животноводства	Организация учета затрат, в зависимости от отраслевых особенностей (примеры)
Непрерывный, однородный технологический процесс	Непрерывный учет затрат по статьям калькуляции и в разрезе центров ответственности (бригад)
Большое количество подотраслей животноводства и производств	Раздельное отражение затрат по каждой отрасли и по каждому производству (молочно-мясное скотоводство, овцеводство, оленеводство, рыболовство, пчеловодство и др.)
Многокомпонентность материальных затрат	Обоснованное использование классификации затрат с учетом специфики каждой подотрасли животноводства; правомерное использование аналитики учета материальных затрат (корма, лекарственные препараты для животных, прочие различные материалы)
Существование побочной продукции	Своевременное и правомерное отражение (оприходование) на счетах бухгалтерского учета; рациональная оценка побочной продукции (навоз, помет, отходы убоя птицы, миражное яйцо, перо-пух, волос-шерсть, прополис и др.)
Неоднородность производственных затрат	Раздельный учет затрат, контроль по их видам (сырье, топливо, трудовые затраты и др.)
При учете выпуска продукции необходимо учитывать выход продукции и количество поголовья животных (биологические объекты)	Раздельный учет выхода продукции и поголовья животных на счетах бухгалтерского учета; учет неоднородности номенклатуры затрат (молоко, мясо, яйца, мед; поголовье скота, птиц, семья пчел (живые организмы))
На конец года возникает необходимость учета незавершенного производства	Своевременный и правомерный учет затрат по незавершенному производству (в пчеловодстве — мед в ульях на зиму, в птицеводстве — яйца в цехе инкубации на конец года, в рыболовстве — сеголетки, мальки в зимовальных прудах)

Исходя из российской практики, активы отрасли животноводства состоят из внеоборотных (взрослые продуктивные животные — коровы, свиньи и др.) и оборотных (молодняк животных, животные на откорме, птица, звери, кролики, семьи пчел, незавершенное производство и др.) средств, которые отражаются соответственно в первом и втором разделе бухгалтерского баланса. Такая группировка активов сельскохозяйственных организаций лишь частично соответствует требованиям МСФО.

Основополагающие задачи бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции животноводства заключаются в следующем:

- обеспечение экономически обоснованного разделения затрат по видам или технологическим группам животных;
- полное отражение затрат в учете по каждому производственному подразделению организации;
- осуществление достоверного разделения затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам;
- своевременное и детализированное отражение в учете выпуска продукции животноводства;
- обеспечение экономически обоснованной калькуляции себестоимости выпускаемой продукции животноводства.

Объектами учета затрат могут быть:

- виды и элементы затрат (затраты на корма, материалы, средства защиты животных и др.);
- технологические периоды (сухостойный период, лактационный период);
- периодические фазы (зимний период, летний период);
- группы и виды животных;
- хозрасчетные подразделения (центры ответственности);
- смешанные объекты учета затрат.

Традиционно аналитический учет затрат животноводства ведется по следующим видам и группам животных (таблица 10).

В сельскохозяйственных организациях могут открываться и другие аналитические счета. Это определяется размерами организации, специализацией, формой организации и стимулирования труда.

Важным элементом организации калькулирования себестоимости производства продукции животноводства признается формирование

номенклатуры статей учета затрат на аналитических счетах сельскохозяйственного предприятия.

Таблица 10 — Классификация затрат животноводства для целей аналитического учета

Подотрасли животноводства	Субсчета	Аналитические счета
Крупный рогатый скот	Молочное стадо	Основное стадо
		Молодняк всех возрастов и взрослые животные на откорме
	Мясное стадо	Основное стадо
		Молодняк старше 8 месяцев и взрослый скот на откорме
Свиноводство	Основное стадо,	Примечание. В специализированных хозяйствах учет затрат и выхода продукции осуществляется в целом по отрасли
	Поросята от 2 месяцев до 4 месяцев	
	Поросята старше 4 месяцев и свиньи на откорме	
Овцеводство	Шерстное и мясное овцеводство	
	Каракулеводство	
Коневодство, верблюдоводство (племенное, молочное, табунное)	Основное стадо	
	Молодняк (в племенном коневодстве и верблюдоводстве — по годам рождения).	
Выращивание молодняка рабочего скота	Молодняк рабочих лошадей	
	Молодняк верблюдов	
	Молодняк ослов	
Оленеводство	Северные олени	
	Пантовые олени	
Звероводство	Основное стадо	по видам зверей: лисицы, норки, песцы, соболи, фредки, нутрии и др.
	Молодняк	по видам зверей
Кролиководство	Кролики	учет затрат осуществляется в целом по кролиководству
Рыбоводство	Выращивание товарной рыбы (включая годовиков)»	Затраты учитываются по отрасли в целом. В хозяйствах, имеющих питомную и нагульную прудовые площади и выращивающих как товарную рыбу, так и рыбопосадочный материал, затраты учитываются на двух аналитических счетах
	Выращивание сеголеток	
Шелководство	Учет затрат осуществляется в целом по шелководству.	

Емкость номенклатуры статей учета затрат зависит от многих факторов, в том числе от масштабов производственно-экономической деятельности сельскохозяйственного предприятия, его производственной специализации, а также от разнообразия номенклатуры объектов учета (скотоводство, свиноводство, овцеводство). На рисунке 4 представлена типичная номенклатуру статей учета затрат при производстве продукции животноводства в учетной системе сельскохозяйственных организаций.

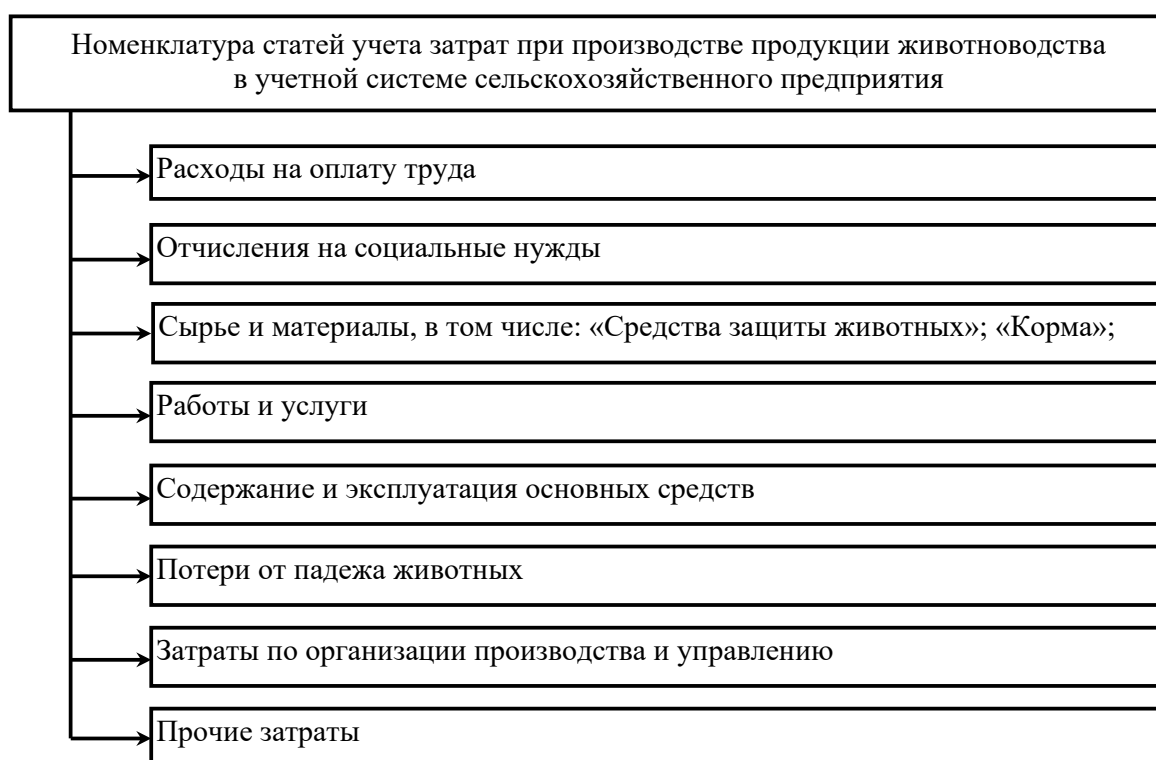


Рисунок 4 — Номенклатура статей учета затрат при производстве продукции животноводства в учетной системе сельскохозяйственного предприятия

Затраты в животноводстве учитывают на счете 20 субсчет 2 «Животноводство» по объектам учета в разрезе следующих статей:

1. Расходы на оплату труда — по данной статье учитывают: выплаты за выполненные работы и объем произведенной продукции, стоимость продукции, выдаваемую работнику в качестве натуральной оплаты, премии за эффективные результаты рабочей деятельности, надбавки к тарифным ставкам, выплаты компенсирующего характера,

оплату за время отпуска, за выслугу лет, за время вынужденного прогула и т.д.

2. Отчисления на социальные нужды — здесь учитывают начисления на заработную плату во внебюджетные фонды по установленным нормативам.

3. Сырье и материалы, а именно:

а) средства защиты животных — здесь ведется учет затрат, связанных с приобретением и хранением различных биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств для животных, и затрат по их использованию (затраты на средства защиты, которые были приобретены с помощью средств бюджетного финансирования, по данной статье не учитываются);

б) корма — по данной статье отражаются собственные и приобретенные корма для животных, в том числе затраты на транспортировку кормов к местам постоянного хранения или в другие производственные подразделения;

4. Работы и услуги — в составе затрат данной статьи отражается стоимость работ и услуг сторонних организаций, а также стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств.

5. Содержание и эксплуатация основных средств — по данной статье организуется учет расходов на оплату труда работников, занятых обслуживанием основных средств хозяйства, отчислений во внебюджетные фонды, стоимости горючего и смазочных материалов, отчислений на амортизацию основных средств в животноводстве, а также учет затрат, связанных с ремонтом и модернизацией основных средств (стоит учесть, что, в случае, когда организация содержит в одном помещении несколько разных видов или технологических групп животных, затраты на содержание и эксплуатацию основных средств в данном помещении подлежат распределению между данными видами или группами животных пропорционально занимаемой ими площади);

6. Работы и услуги — здесь организуется учет затрат, связанных с выполнением работ и оказанием услуг вспомогательных производств сельхозпредприятия и услуг сторонних организаций, в том числе стоимость искусственного осеменения скота;

7. Потери от брака, падежа животных — по этой статье ведется учет стоимости павших или вынужденно забитых животных на

выращивании и откорме, за исключением тех животных, стоимость которых подлежит взысканию с виновных лиц, списанию на финансовый результат, а также животных, погибших в результате стихийных бедствий;

8. Затраты по организации производства и управлению — по данной статье на протяжении отчетного года или в конце года производится учет затрат на общепроизводственные и общехозяйственные нужды сельхозпредприятия, которые подлежат распределению в связи с местом их возникновения (порядок их распределения предприятие устанавливает самостоятельно и указывает в своей учетной политике);

9. Прочие затраты — здесь отражают учет таких затрат, как налог на землю, износ спецодежды и обуви, стоимость подстилки для животных, затраты на искусственное осеменение скота, затраты по ограждению участков, строительству санпропускников и прочих объектов для ветеринарно-санитарного обеспечения, затраты на пусконаладочные работы, затраты на строительство и содержание загонов, навесов и др.

В зависимости от особенностей производства в животноводческих хозяйствах типовой перечень статей затрат может дополняться и изменяться. Например, в отрасли птицеводства предприятия добавляют статью «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию», в рыбоводстве есть статья «Стоимость мальков, пущенных в водоемы», в овцеводстве — «Затраты стригального пункта», и т.д.

Основой для калькулирования себестоимости производства животноводческой продукции на сельскохозяйственных предприятиях является организация их учета. Движение животных на выращивании и откорме отражают в бухгалтерском учете на инвентарном счете 11 «Животные на выращивании и откорме», а затраты на их содержание и выход продукции, в т.ч. увеличение живой массы отражают на калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Взрослый скот основного стада на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» не учитывается, за исключением мелких животных (кролики, звери, пчелы, птицы и т.п.). Данные виды животных, которые по существу являются основными средствами, учитываются для упрощения в составе оборотных активов (средств) на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Принятые организацией животные на ответственное хранение, забой и последующую переработку (давальческое сырье) на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» не учитывают. Их учитывают на забалансовых счетах.

Скот, принятый у населения для доращивания и продажи, учитывают на отдельных субсчетах.

По источникам поступления в организацию разделяют животных, полученных от собственного стада и покупные.

Оценка животных на выращивании и откорме

Порядок оценки приплода и прироста животных, полученный в организации предусмотрен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. Оценка при оприходовании определяется в следующем порядке (таблица 11).

Таблица 11 — Порядок оценки приплода и прироста животных при оприходовании

Объект приплода и прироста животных	Оценка
Телята в молочном скотоводстве	по плановой себестоимости головы приплода. Плановая себестоимость (оценка) одной головы приплода телят определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением стоимости побочной продукции в пропорции 90% относится на молоко и 10% на приплод;
Телята в мясном скотоводстве	исходя из живой массы теленка и плановой себестоимости килограмма живой массы отъемышей;
Поросята	исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 кг живой массы отъемышей (определяется путем деления общей суммы затрат, за вычетом стоимости побочной продукции, на количество прироста живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении);
Олени	исходя из живой массы при рождении и плановой себестоимости 1 ц живой массы;
Ягнята	в оценке, принятой при исчислении себестоимости (в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском — 12%, каракульском 15% общей суммы затрат на содержание овец основного стада);

Окончание таблицы 11

Объект приплода и прироста животных	Оценка
Пушные звери	в условной оценке, равной 50 % плановой оценке одной головы на день отбивки и отсадки молодняка от маток;
Жеребята	в размере плановой себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослой головы;
Цыплята, утята, гусята, индюшата (суточные птенцы)	по плановой себестоимости одной головы в соответствии с себестоимостью инкубации;
Новые пчелосемьи	принимают к учету в оценке в соответствии с плановыми

Приобретенных животных на выращивании и откорме в бухгалтерском учете отражают по фактической себестоимости приобретения или учетным ценам (плановой себестоимости). Учетные цены применяются в аналитическом бухгалтерском учете приплода, полученного от собственного стада при обязательном утверждении данного варианта в учетной политике.

В зависимости от способа поступления в организацию фактической себестоимостью признается (рисунок 5).



Рисунок 5 — Определение фактической себестоимости продукции животноводства

При переводе в течение отчетного года молодняка животных в другие половозрастные группы или в основное стадо его оценивают по стоимости на начало года увеличенной на сумму затрат на выращивание, исчисленные по плановой себестоимости 1ц прироста живой массы или 1 кормо-дня для тех видов животных, по которым ежемесячно определяется расчетный прирост на момент перевода.

Поставленный на откорм скот в результате выбраковки из основного стада принимают на учет по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» в оценке по балансовой стоимости.

Животные систематически дооцениваются после каждого взвешивания на полученный в результате доращивания и откорма прирост живой массы. Сумма дооценки определяется умножением плановой себестоимости 1 ц прироста на количество прироста (ц) по каждому виду и половозрастной группе животных.

Оценка животных на выращивании и откорме по плановой себестоимости в конце года корректируется до уровня фактической после составления расчета себестоимости. Если фактическая окажется выше плановой себестоимости делаются записи на дооценку, если ниже, то делаются сторнировочные записи. В заключительном (годовом) балансе животные на выращивании и откорме на конец года отражают в оценке по фактической себестоимости.

Животные, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанных животных в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Животные, принадлежащие организации, но находящиеся в пути, либо переданные покупателю в залог, принимают к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Если в течение отчетного года рыночная цена животных на выращивании и откорме снизилась до уровня ниже их учетной (балансовой) стоимости, организации могут отражать их в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Снижение стоимости животных отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва в порядке аналогичном учету снижения стоимости

материально-производственных запасов.

Резерв под снижение их стоимости создается по каждому виду скота и половозрастной группе, принятой в бухгалтерском учете. Расчет текущей рыночной стоимости животных на выращивании и откорме производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности.

*Первичный учет и документальное оформление затрат
в животноводстве*

Различный состав производственных затрат (средств труда, предметов труда, живого труда и иных ресурсов) и неодинаковые способы их производственного потребления обуславливают необходимость их различного документального оформления. По мере поступления первичных документов сведения из них переносят в специальные группировочно-накопительные документы и регистры бухгалтерского учета затрат. Шалаева Л.В. [97] соотносит первичные документы по учету затрат с различными производственными группами затрат следующим образом.

Учет расхода кормов. Основным видом расходов предметов труда является расход кормов и других материальных ресурсов. Объем и структура потребляемых материально-производственных запасов в значительной степени зависит от уровня специализации организации, ее производственного направления, условий материально-технического снабжения и продажи продукции.

Для организаций, специализирующихся на производстве продукции животноводства, особую значимость имеют такие группы материально-производственных запасов, как: корма собственного производства и покупные, медикаменты и ветпрепараты, дезинфицирующие средства и прочие средства защиты животных, производственный инвентарь и прочие материалы. Указанные материальные ресурсы для производственного использования должны обоснованно нормироваться и должным образом контролироваться при их использовании непосредственно в процессе производства балансовыми и другими методами контроля.

Первичный учет расхода кормов (грубых, сочных, концентрированных, зеленой массы) на фермах ведут в Ведомостях учета расхода кормов (ф. №СП-20).

Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход.

Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве оформляется специализированными ведомственными формами: Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. №264-АПК) и Лимитно-заборной ведомостью (ф. №269-АПК). Данная группа документов имеет весьма важное значение для контроля как за поступлением материалов (кормов, медикаментов и др.), так и их перемещением на всех стадиях движения внутри организации.

Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. №264-АПК) предназначена для разовых операций на отпуск (перемещение) материально-производственных запасов внутри организации. Лимитно-заборная ведомость (ф. №269-АПК) в отличие от накладной предназначена для учета многоразового отпуска и получения материальных ценностей со складов (хранилищ).

Лимитно-заборная ведомость имеет преимущество перед другими документами, поскольку на ее основании можно осуществлять оперативный контроль за нормами отпуска кормов на ферме.

Сводный учет расхода кормов на ферме ведется в Журнале учета расхода кормов (ф. №303-АПК), который составляется на основании Ведомостей учета расхода кормов (ф. №СП-20).

В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по их видам в физической массе, в переводе на кормовые единицы или обменную энергию и при необходимости по содержанию перевариваемого протеина. Журнал учета расхода кормов ведется на каждую ферму или комплекс.

Расход биопрепаратов и медикаментов оформляют в установленном порядке актами, составленными на основании записей и регистрации по Амбулаторному журналу. Акт подписывается главным ветврачом и утверждается руководителем организации. Некоторые лекарственные препараты, требующие особого контроля, списываются по рецептам, сверенным с данными Амбулаторного журнала.

Ежемесячно главный ветврач организации на основании первичных документов (актов, рецептов) составляет Отчет о движении биопрепаратов и медикаментов в суммовом выражении и представляет его в бухгалтерию хозяйства согласно графику документооборота.

Расход дезинфицирующих и прочих средств оформляют лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами.

Аналогично осуществляется документальное оформление отпуска в производство запасных частей, строительных материалов, топлива и других материалов.

Фактический расход и списание на затраты производства продукции указанных предметов труда оформляют Актами расхода материальных ценностей.

Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляется Ведомостью учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. №422-АПК).

Оформление списания работ и услуг сторонних организаций для производственных подразделений и их включение в затраты производства можно производить по Акту приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг.

Акт составляется комиссией на каждый случай выполнения сторонних работ и услуг в соответствии с заключенными договорами и акцептованными счетами сторонних организаций.

Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. №413-АПК).

Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию. Поэтому при начислении оплаты труда привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных и др.

На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляется оплата труда животноводам в соответствии с действующими в организации расценками. Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в Табеле учета рабочего времени (ф. №140-АПК).

Данные начисленной оплаты труда и отработанного времени из указанных документов в конце месяца переносятся в расчетно-платежную ведомость и накопительную ведомость учета затрат. Такая процедура переноса данных, а также проверки и обработки информации осуществляется в бухгалтерии организации.

Затраты средств труда в животноводстве фиксируют в документах начисления амортизации и отчислений в резервы на ремонт основных средств: Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. №48-АПК),

Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. №49-АПК), Ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф. №50-АПК).

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка, водоснабжения и др.) включают в затраты на производство продукции молочного и мясного скотоводства на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся: журнал учета затрат в ремонтной мастерской (ф. №302-АПК), накопительные ведомости учета затрат (ф. №301-АПК), отчет об использовании электроэнергии (ф. №305-АПК).

Отдельные расходы финансовых ресурсов включаются в затраты на производство продукции животноводства на основании составленных бухгалтерских справок (ф. №88-АПК) и расчетов бухгалтерии.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на затраты данных видов производства на основании Ведомостей распределения указанных расходов.

На основании данных первичных документов о затратах в подразделениях животноводства составляются их руководителями производственные отчеты (лицевые счета), которые сдаются в бухгалтерию организации (рисунок б).

В бухгалтерии организации первичные документы и производственные отчеты (лицевые счета) служат основанием для ведения аналитического и синтетического учета затрат по животноводству.

Лицевой счет (производственный отчет) формы № 83- АПК по животноводству включает два раздела. В первом находят отражение по объектам учета, подразделениям отрасли по установленным статьям затрат по дебету соответствующих аналитических счетов и субсчета 20-2 «Животноводство». Основанием для записей хозяйственных операций в этот раздел являются: накопительные ведомости учета затрат ф. № 301-АПК (в части журналов учета работ затрат по животноводству), журналы учета затрат ремонтных мастерских (ф. № 302- АПК),

накопительные ведомости использования машинотракторного парка (ф. № 301-АПК), накопительные ведомости учета работы грузового автотранспорта (ф. № 301-АПК), отчеты о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК), ведомости учета и распределения амортизации в животноводстве (ф. № 110-АПК) и другие первичные и накопительные документы.



Рисунок 6 — Схема бухгалтерского учета затрат в животноводстве

Вместе с записями операций по затратам на производство продукции животноводства в лицевом счете (производственном отчете) в отдельной графе отражаются данные по корреспондирующим кредитуемым счетам. Если соответствующая статья включает в себя два и более элемента, т.е. корреспондирующих счета, то она занимает в производственном отчете несколько строк. По таким статьям в этом аналитическом регистре резервируются сводные строки.

Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) отражается выход продукции животноводства, т.е. кредит соответствующих аналитических счетов и субсчета 20-2 «Животноводство» в корреспонденции с дебетом счетов по учету продукции и других. Эту информацию в обобщенном виде переносят на лицевую (титульную) часть производственного отчета для записи в журнал-ордер № 10-АПК.

Как в первом, так и во втором разделах лицевого счета (производственного отчета) ф. № 83-АПК данные о затратах и выходе продукции животноводства в предусмотренных графах отражают как за месяц, так и с начала года до отчетного месяца, т.е. нарастающим итогом с начала года, что позволяет системно без каких-либо дополнительных выборок получать всю необходимую детализированную и сводную информацию в отраслевом разрезе. Организация аналитического учета затрат и выхода продукции в производственных отчетах (ф. № 83-АПК) наиболее целесообразна для тех хозяйств, где в каждом производственном подразделении сосредоточено минимальное количество объектов аналитического учета по субсчету 20-2 «Животноводство». В первую очередь, это узкоспециализированные организации промышленного типа и предприятия с цеховой структурой управления. В многоотраслевых хозяйствах, где один вид производства продукции животноводства размещается в нескольких подразделениях, для свода данных рациональнее ведение специальных ведомостей аналитического учета затрат на производство (ф. № 84-АПК), в которые из лицевых счетов (производственных отчетов) формы № 83-АПК ежемесячно переносятся сведения о затратах и выходе продукции.

Ведомость аналитического учета затрат на производство (ф. № 84-АПК) используется вместо сводных лицевых счетов (производственных отчетов) и открывается на календарный год. В эту ведомость многографной формы ежемесячно по каждому объекту затрат в животноводстве или по подразделению (отдельным строкам регистра) отражают итоги затрат по статьям и выходу продукции. На каждый объект учета используется страница (разворот) ведомости. По окончании года в ведомости по каждому объекту учета затрат выводят итоги по каждой статье затрат (по графам), в целом по затратам (дебет аналитического счета) и по выходу продукции (кредит аналитического счета). Последнюю страницу (разворот) ведомости применяют для затрат и

выхода продукции в целом по ведомости, т.е. по синтетическому счету (субсчету 20-2«Животноводство»). Эту страницу (разворот) используют также для сверки данных с другими регистрами по корреспондирующим счетам, применяя для этих целей итоги затрат и выхода продукции по соответствующим графам (корреспондирующим счетам).

Сводный синтетический учет процесса производства в животноводстве при журнально-ордерной форме осуществляют в журнале-ордере № 10-АПК и Главной книге ф. № 18-АПК.

В журнале-ордере (ф. № 10-АПК) обобщают (группируют) итоговые данные лицевых счетов (производственных отчетов) ф. № 83-АПК и ведомости аналитического учета затрат на производство (ф. № 84-АПК) по всем счетам учета затрат.

В журнале-ордере (ф. № 10-АПК) по соответствующим графам набирают суммы кредитовых оборотов счетов, включенных в данный регистр. Для этих целей по каждому счету, включенному в журнал-ордер, выделяется отдельная графа.

Основной формой сводного учета затрат является Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК). Применительно к животноводству форма является накопительным журналом учета работ и затрат и служит для накопления данных первичных документов по учету затрат, выполненных работ, выхода продукции по определенной системе для последующей записи полученных итогов в регистры аналитического учета затрат по отрасли животноводства в необходимых информационных разрезах (ф. № 83-АПК).

Поскольку накопительная ведомость (ф. № 301-АПК) представляет собой унифицированную форму накопительного учета для всех отраслей и видов производств, она объединяет и включает в себя три раздела. В первом разделе по каждому первичному документу производится накапливание данных о необходимых производственных показателях. Во втором разделе накапливаются данные о затратах по их видам, где выделены свободные графы для отражения в каждом производстве своих показателей. В третьем — в части машинно-тракторного парка, автомобильного транспорта производится распределение работ и затрат по потребителям.

Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции животноводства

В соответствии с общепринятой методологией организация учета в животноводстве имеет свои особенности, хотя в целом учет затрат на производство в данной отрасли можно представить, как единый процесс преобразования первичной информации о затратах и выходе продукции из производства в показателе себестоимости единицы продукции. Этот процесс можно разграничить на три стадии, приведенные на рисунке 7.

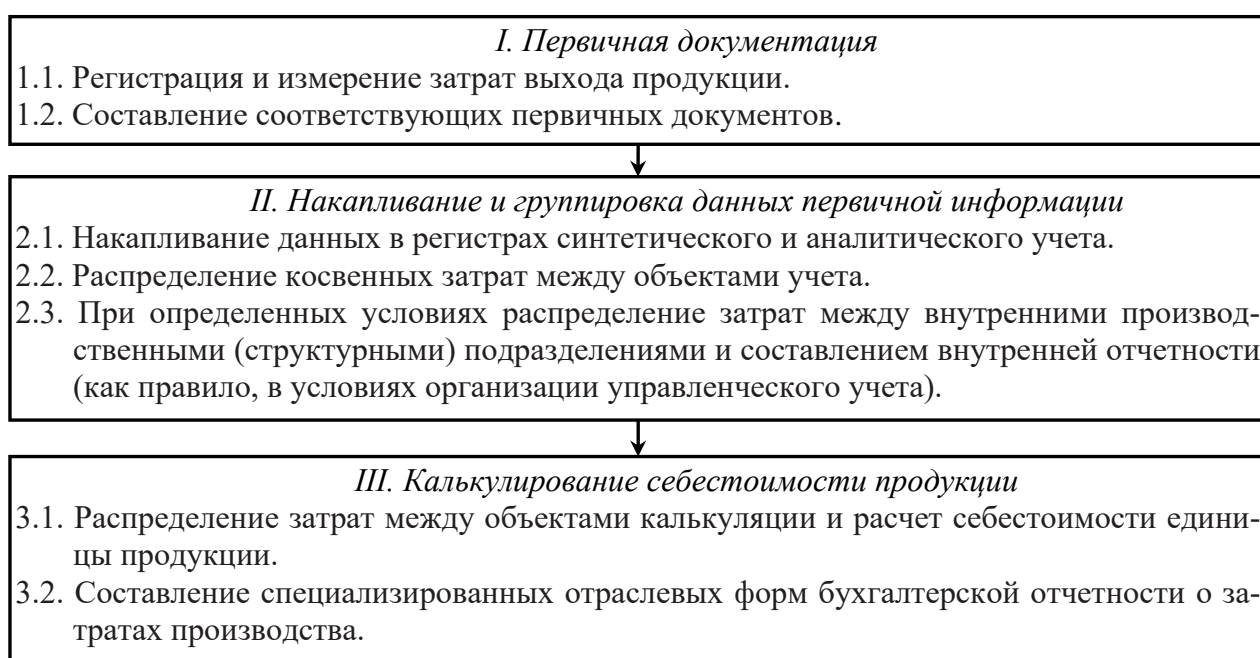


Рисунок 7 — Этапы учета затрат животноводства

Сводный учет затрат и выхода продукции в животноводстве разграничивается в зависимости от степени обобщения информации на сводный учет затрат на производство в разрезе синтетических и аналитических счетов.

Для обобщения информации о наличии и движении, принадлежащих организации молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, животных, переданных гражданам на выращивание по договорам, а также скота, принятого от населения для продажи, предназначен счет

11 «Животные на выращивании и откорме». По отношению к балансу этот счет является активным. На дебете счета 11 «Животные на выращивании и откорме» отражают наличие животных на выращивании и откорме, увеличение поголовья в результате получения приплода, поступления животных, выбракованных из основного стада, покупки, получения в виде вклада в уставный капитал организации, и по другим каналам. Здесь же отражают дооценку животных на выращивании и откорме в результате прироста живой массы.

На кредите счета 11 «Животные на выращивании и откорме» отражают операции по выбытию животных на выращивании и откорме по всем каналам (перевод в другие возрастные группы и в основное стадо, продажа, падеж, забой и т.п.).

Животные на выращивании и откорме на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» учитывают по видам, количеству голов, живой массе и стоимости. Затраты по их выращиванию и откорму учитывают на дебете счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». В кредите этого субсчета отражают количество и стоимость полученного в результате выращивания и откорма прироста живой массы, а также побочной продукции (навоз). Здесь же учитывают годную для использования продукцию, полученную от павшего скота и птицы (кожа, рога, копыта, пух и т.п.).

К счету 11 «Животные на выращивании и откорме» могут быть открыты следующие субсчета (таблица 12).

Затраты по выращиванию и откорму животных учитывают на счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». В промышленных и прочих организациях, где животноводство не относится к обычным видам деятельности, а относится к подсобным производствам, возможно использование счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Таблица 12 — Объекты синтетического и аналитического учета на счете 11 «Животные на выращивании и откорме»

Субсчет	Синтетический учет	Аналитический учет
11-1 «Молодняк животных»	молодняк крупного рогатого скота, си-ней, овец, коз, оленей и маралов, а также молодняк лошадей и других видов рабочего скота	<p>1. Крупный рогатый скот: телки старше двух лет; телки до двух лет (по годам рождения); бычки (по годам рождения); животные-доноры эмбрионов; коровы-первотелки для продажи.</p> <p>2. Свиньи: свиноматки проверяемые; поросята до двух месяцев; поросята от двух до четырех месяцев; ремонтный молодняк; молодняк на откорме.</p> <p>3. Овцы и козы: молодняк рождения прошлого года и ярки (до перевода в основное стадо); ягнята (или козлята) рождения отчетного года после отбивки. Учет по каждой группе ведут по рунам: тонкорунные, полутонкорунные, полугрубшерстные, грубошерстные.</p> <p>4. Олени и маралы (по годам рождения): самки-оленухи, маралухи, самцы-олени, маралы.</p> <p>5. Лошади и другие виды рабочего скота (по годам рождения и полу): молодняк лошадей; молодняк ослов и буйволов. Молодняк племенных животных всех видов учитывают, кроме того, по породам.</p>
11-2 «Животные на откорме»	взрослый скот, переведенный на откорм и нагул из основного стада.	<p>1. Крупный рогатый скот на откорме и нагуле;</p> <p>2. Свиньи на откорме;</p> <p>3. Овцы и козы, находящиеся на откорме и нагуле</p>

Окончание таблицы 12

Субсчет	Синтетический учет	Аналитический учет
11-3 «Птица»	вся птица (молодняк и взрослая).	1. Куры яичного направления: молодняк, маточное стадо несушек, промышленное стадо несушек, ремонтный молодняк. 2. Куры мясного направления: молодняк, мясные цыплята (бройлеры), маточное стадо. 3. Утки: молодняк, взрослое стадо. 4. Гуси: молодняк, взрослое стадо. 5. Индейки: молодняк, взрослое стадо. 6. Цесарки: молодняк, взрослое стадо. 7. Перепелки: молодняк, взрослое стадо. В специализированных организациях — по возрастным группам.
11-4 «Звери»	звери по каждому их виду	по годам рождения
11-5 «Кролики»	по породам	по годам рождения
11-6 «Семьи пчел»	пчелиные семьи, определенные по данным осенней проверки пасеки	в целом по пасеке
11-7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»	по каждому лицу, принявшему их, а также по видам и группам скота и птицы.	Закупленные у граждан скот и птицу (прирост), выращенные по договорам, на основании приемных документов приходят по этому субсчету и кредиту субсчета 76-9 «Расчеты по прочим операциям».
11-8 «Скот, принятый от населения для продажи»	по видам с указанием количества голов, живой массы и договорной стоимости	
11-9 «Скот, переданный в переработку на сторону».	животные, переданные перерабатывающим организациям с целью получения мясных продуктов.	

В синтетическом учете данные по счету 20-2 «Животноводство» отражаются:

По дебету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в корреспонденции со счетами:

02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации основных средств отрасли животноводства;

10 «Материалы» — на стоимость израсходованных биопрепаратов, подстилки и т.д.;

20 «Основное производство» — на сумму калькуляционных разниц по продукции, использованной в основном производстве (продукция, переработки, корма);

23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг вспомогательного производства;

25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — на долю общепроизводственных и общехозяйственных расходов, приходящихся на животноводство;

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на стоимость павшего молодняка и животных на откорме (балансовая стоимость);

97 «Расходы будущих периодов» — на сумму распределяемых расходов будущих периодов (содержание летних лагерей).

По кредиту 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» корреспондирует со счетами:

10 «Материалы» — на стоимость оприходованного навоза (побочной продукции);

20 «Основное производство», субсчет «Растениеводство» — на стоимость органических удобрений (навоза), внесенного под сельскохозяйственные культуры;

43 «Готовая продукция» — на стоимость оприходованной готовой продукции животноводства;

11 «Животные на выращивании и откорме» — на стоимость приплода и прироста живой массы животных.

При рассмотрении корреспонденции счетов по счету 20, субсчет 2 «Животноводство», следует иметь в виду, что на этот счет относится падеж животных, учитываемый на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» (кроме падежа по вине материально-ответственных лиц и вследствие стихийных бедствий). Падеж животных на выращивании и откорме списывают по кредиту счета 11 «Животные на

выращивании и откорме» на дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а затем с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». В итоге по субсчету 20-2 «Животноводство» происходит увеличение суммы затрат, то есть себестоимость выращиваемого и откармливаемого поголовья соответственно возрастает.

Таблица 13 — Корреспонденции счетов в разрезе статей затрат

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Израсходованы материальные ресурсы на содержание животных:		
а) средства защиты животных, корма, нефтепродукты, топливо и энергия	20-2	10
б) работы и услуги сторонних организаций	20-2	60
2. Начислена зарплата работникам животноводства	20-2	70
3. Произведены отчисления на социальные нужды	20-2	69
4. Произведены расходы на содержание основных средств в животноводстве:		
а) начислена амортизация основных средств	20-2	02
б) произведены расходы по ремонту и техобслуживанию основных средств	20-2	23-1, 23-2
5. Оказаны услуги вспомогательных производств	20-2	23
6. Списан падеж молодняка животных	94 20-2	11 94
7. Распределены общепроизводственные и общехозяйственные расходы	20-2	25,26
8. Распределены затраты по кормоцехам и кормокухням (данные затраты распределяются пропорционально расходу кормов)	20-2	20-2
9. Оприходована продукция животноводства:		
приплод и прирост живой массы	11	20-2
молоко, шерсть, яйцо	43-2	20-2

Стоимость прироста молодняка крупного рогатого скота, свиней и прироста животных на откорме (нагуле), а также стоимость прироста живой массы молодняка животных (жеребят и др.) ежемесячно присоединяют к стоимости первоначальной массы животных. Прирост живой массы животных определяют на основании ведомостей взвешивания животных, на основе которых составляют расчет определения прироста живой массы животных. К массе животных, которая числится на конец отчетного периода, прибавляют массу выбывшего поголовья (включая павшие) и вычитают массу поголовья, которое числится на начало отчетного периода и, поступившего за отчетный период. Стоимость прироста живой массы определяют в течение отчетного года исходя из фактического прироста животных и его плановой себестоимости и оформляется записью:

Дебет 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

По итогам года по указанным счетам плановую себестоимость живой массы животных корректируют до фактической себестоимости методом «красное сторно», или дополнительной записью.

Счет 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» занимает свое определенное место при закрытии счетов. Сначала закрываются счета 23, 97, 25, 26, 20-1, аналитические счета по переработке продукции растениеводства счета 20-3. Затем закрываются аналитические счета субсчетов 20-2, 20-3. Данные по закрытию счетов отражают в бухгалтерских справках и регистрах.

Сводный синтетический учет процесса производства в животноводстве при журнально-ордерной форме осуществляют в журнале-ордере № 10-АПК и Главной книге ф. № 18-АПК. В журнале-ордере (ф. № 10-АПК) обобщают (группируют) итоговые данные лицевых счетов (производственных отчетов) ф. № 83-АПК и ведомости аналитического учета затрат на производство (ф. № 84-АПК) по всем счетам учета затрат. В журнале-ордере (ф. № 10-АПК) по соответствующим графам набирают суммы кредитовых оборотов счетов, включенных в данный регистр. Для этих целей по каждому счету, включенному в журнал-ордер, выделяется отдельная графа. При необходимости по отдельным синтетическим счетам обороты накапливаются в разрезе субсчетов (счета 20-1, 20-2, 20-3 и др.).

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для учета животных на выращивании и откорме, отражаемых на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», предназначен журнал-ордер формы № 14-АПК и ведомости аналитического учета животных формы № 73-АПК и аналитического учета молодняка животных и животных, переданных на выращивание работникам и другим гражданам, формы № 75-АПК.

В ведомости формы № 73-АПК ведут аналитический учет наличия и движения животных и птицы. В ней на каждый вид (группу) животных и птицы открывают отдельный аналитический счет с использованием вкладных листов. Учет животных ведется по количеству голов, живой массе и стоимости оборотами за месяц и с начала года по каждому виду животных. Кроме того, в ведомости приводят общую сумму оборотов за месяц и с начала года по всем группам и видам животных.

Ведомость включает два раздела. В первом (приходная часть) показывают наличие животных на начало месяца по количеству, живой массе и стоимости и их поступление с указанием кредитуемых корреспондирующих счетов: 20-2 — приплод продуктивного скота, 23-7 — приплод рабочего скота, 20-2 — прирост, 11 — перевод из других групп, 60 — покупка у поставщиков, 76 — покупка у населения и т. д. Во втором разделе (расходная часть) отражают кредитовые обороты и выводят остатки на конец месяца. Здесь показывается выбытие животных по направлениям с указанием дебетуемых корреспондирующих счетов: 90 при продаже, 11 — перевод в старшие возрастные группы, 08 — перевод в основное стадо, 20-3 — забой на мясо, 94 — падеж (кроме падежа от стихийных бедствий) и др. В конце ведомости на основе данных о поступлении и расходовании выводят наличие животных на конец месяца. Все обороты показывают нарастающими итогами с начала года и за отчетный месяц.

Учет движения животных в ведомости ведется в разрезе установленных номенклатур аналитического учета по счету 11 «Животные на выращивании».

При переводе молодняка животных в основное стадо составляются записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме»

и одновременно:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Выбытие на сторону молодняка животных (в том числе сдача заготовительным организациям скота, выбракованного из основного стада и находящегося на откорме), отражается:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме»

и одновременно отражаются суммы, причитающиеся организации за этих животных с покупателей:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Кредит 90 «Продажи»

Сумму налога на добавленную стоимость по проданным животным:

Дебет 90 «Продажи»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС».

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Тхагапсо Р.А.

канд. экон. наук, доцент

Тхагапсо А.А.

преподаватель (КубГУ)

Сегодня в экономике развитых и развивающихся стран услуги в сфере общественного питания занимают значительную долю, что актуализирует вопросы организации и ведения бухгалтерского учета. В целом основные требования, предъявляемые к сфере общественного питания, определены в Постановлении Правительства РФ от 21.09.2020 г. №1515 «Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания» [9]. Данные Правила разработаны в соответствии с Законом Российской Федерации от 07.02.1992 г. №2300-1 «О защите прав потребителей» [5], регулируют отношения между потребителями и исполнителями в сфере оказания услуг общественного питания.

Услуги общественного питания в силу п. 3 Правил №1515 оказываются в ресторанах, кафе, барах, столовых, закусочных и других местах общественного питания, типы которых, а для ресторанов и баров также их классы, определяются исполнителем в соответствии с Межгосударственным стандартом ГОСТ 30389-2013 «Услуги общественного питания. Предприятия общественного питания. Классификация и общие требования», утвержденным Приказом Росстандарта от 22.11.2013 г. №1676-ст.

Государственный стандарт раскрывает общие требования к организациям общественного питания, дает их классификацию с учетом различных факторов и классификационных признаков.

Под организациями общественного питания подразумевается имущественный комплекс, используемый юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем для оказания услуг общественного питания, в том числе изготовления продукции общественного питания, создания условий для потребления и реализации продукции общественного питания и покупных товаров как на месте изготовления, так и вне его по заказам, а также для оказания разнообразных дополнительных услуг.

Услуги, предоставляемые потребителям в организациях

общественного питания различных типов и классов, а также индивидуальными предпринимателями, делятся на:

- услуги питания: ресторана, бара, кафе, столовой, закусочной;
- услуги по изготовлению продукции общественного питания: изготовление кулинарной продукции и кондитерских изделий по заказам потребителей, в том числе в сложном исполнении и с дополнительным оформлением в организациях общественного питания; изготовление блюд из сырья заказчика; услуги повара, кондитера по изготовлению блюд, кулинарных и кондитерских изделий на дому;
- услуги по организации потребления и обслуживания: торжеств, семейных обедов и ритуальных мероприятий; участников конференций, семинаров, совещаний, культурно-массовых мероприятий в зонах отдыха и т.д., а также услуги официанта (бармена) по обслуживанию на дому, доставка кулинарной продукции и кондитерских изделий по заказам потребителей, в том числе на рабочих местах и на дому и т.п., бронирование мест в зале организации общественного питания;
- услуги по реализации кулинарной продукции: через магазины и отделы кулинарии, вне предприятия, отпуск обедов на дом и т.п.;
- услуги по организации досуга: музыкальное обслуживание, проведение концертов, видеопрограмм и др.;
- информационно-консультативные услуги: консультации специалистов по изготовлению, оформлению кулинарной продукции и кондитерских изделий, сервировке стола и др., а также организация обучения кулинарному мастерству;
- прочие услуги: прокат столового белья, посуды, приборов, инвентаря; упаковка блюд и изделий, а также гарантированное хранение личных вещей (верхней одежды), сумок и ценностей потребителя, вызов такси по заказу потребителя и пр.

В связи с тем, что продукция общественного питания напрямую связана со здоровьем и жизнедеятельностью человека, то, соответственно, продукция, изготовленная организациями общественного питания, должна соответствовать санитарным правилам:

- СанПиН 2.3.6.1079-01 «Санитарно-эпидемиологические требования к организациям общественного питания, изготовлению и оборотоспособности в них пищевых продуктов и продовольственного сырья», утвержденными Постановлением Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 08.11.2001 г. №31;

— СанПиН 2.3.2.1078-01 «Гигиенические требования безопасности и пищевой ценности пищевых продуктов», утвержденными Постановлением Главного государственного санитарного врача Российской Федерации от 14.11.2001 г. №36.

Учитывая тот факт, что оказание услуг общественного питания сопряжено с выработкой продукции, возникают вопросы касательно калькулирования затрат на себестоимость производимой продукции и оказываемых услуг.

В организациях общественного питания цены на реализуемые продукцию и товары формируются исходя из:

- 1) свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и единой наценки (вместо торговой надбавки и наценки);
- 2) свободных отпускных цен или цен закупки на эту продукцию (товары) и торговой надбавки и наценки.

Калькулирование позволяет формировать цены продаж в организациях общественного питания, но наряду с положительными моментами имеют место и недостатки.

Во-первых, широкий ассортиментный план производимой продукции и необходимость составления калькуляционной карточки на каждое наименование продукции и как следствие увеличение трудоемкости процесса.

Во-вторых, в случае изменения закупочных цен или изменения входящих компонентов сырьевого набора приходится пересчитывать отпускные цены, что по производственной цепочке вызывает трудности у всех работников организации.

Организации общественного питания, которые не ограничены в размере наценки, цены на готовую продукцию устанавливают самостоятельно исходя из конкретных условий деятельности.

Для начала отметим, что цена продажи готовой продукции состоит из следующих элементов:

- стоимости сырья, использованного для ее изготовления;
- торговой наценки, покрывающей все расходы организации;
- планируемой части прибыли.

Цены продаж рассчитываются в калькуляционной карточке отдельно на каждое блюдо и изделие кухни. В калькуляционных карточках указываются наименование блюда, номер рецептуры, дата составления калькуляции или ее изменения, выход блюда в готовом виде и

цена порции.

Составление калькуляционного расчета (карточки) и определение отпускной цены блюда производится в следующем порядке:

1. Определение ассортимента блюд (составление плана-меню).
2. Установление нормы вложения сырья (на основании сборника рецептур).
3. Определение подлежащих включению в калькуляцию цен на сырье.
4. Исчисление стоимости сырьевого набора блюда (порции).
5. Установление отпускной цены одного блюда (порции).

Заведующий производством ежедневно составляет план-меню, в котором указываются наименования и номера блюд по карточкам или по сборнику рецептур, а также количество намеченных к приготовлению блюд. План-меню составляется перед днем приготовления кухонной и другой продукции.

Группировка блюд в плане-меню осуществляется по видам (холодные закуски, первые, вторые, третьи блюда и так далее).

На основании плана-меню определяется суточная потребность в продуктах, необходимых для изготовления продукции, и выписывается требование на получение продуктов и сырья из кладовой, которое в обязательном порядке заверяется подписью заведующего производством и утверждается руководителем.

Затем, на основании требований, в кладовую выписывается накладная на отпуск товара, применяемая для оформления отпуска продуктов (товаров) и тары из кладовой организации общепита в производство, буфеты, мелкорозничную сеть. Составляется накладная в двух экземплярах, один из которых остается у материально ответственного лица, а второй, вместе с товарным отчетом, сдается в бухгалтерскую службу организации общепита. Подписывается накладная на отпуск товара материально ответственным лицом и утверждается руководителем организации.

Все организации общественного питания независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, а также граждане-предприниматели, занимающиеся деятельностью в сфере общественного питания, должны руководствоваться следующей единой нормативной и технологической документацией:

— Сборником технологических нормативов издания 1994—1996 гг.;

— Сборником рецептур блюд и кулинарных изделий кухонь народов России издания 1992 г.;

— Сборником рецептур блюд диетического питания издания 1988 г.;

— Сборником рецептур мучных кондитерских и хлебобулочных изделий издания 1986 г.;

— Сборником «Торты, пирожные, кексы, рулеты» издания 1978 г.

Для правильного определения фактической себестоимости израсходованных в процессе производства продуктов (сырья) важную роль в сфере общественного питания играет калькулирование цены продажи изделий общепита (блюд), которое осуществляется на основании нормативов, установленных едиными для организаций всех форм собственности, сборниками рецептур.

В сборниках рецептур блюд и кулинарных изделий указаны расход сырья, выход полуфабрикатов и готовых блюд, приведена технология их изготовления. В каждом рецепте даны нормы вложения сырья по массе в граммах и нормы выхода готовых изделий с указанием массы отдельных компонентов (полуфабрикатов, фарша и т.д.) и массы блюда в целом. Необходимо учесть, что нормы расхода соли, зелени и специй в рецептурах отдельных блюд не указываются, а приводятся, как правило, во вводных частях соответствующих разделов сборников.

Если организация общественного питания изготавливает свои фирменные блюда или в приготовлении блюд использует нетрадиционные технологии, то в ресторане должны быть разработаны специальные стандарты и на их основании — технико-технологические карты.

На основании вышеназванных Сборников рецептур составляются калькуляционные карточки, которые регистрируются в специальном реестре после подписания их ответственными за составление лицами. Калькуляционная карточка может составляться на одну порцию или на 100 блюд, в последнем случае отпускная цена одной порции будет определена более точно.

Любая организация общественного питания в процессе своей деятельности несет определенные затраты, среди которых особое место занимают так называемые издержки обращения, под которыми понимаются выраженные в денежной форме затраты по доведению

продукции до потребителя. К такого рода затратам следует относить затраты на содержание помещений, оборудования, затраты на коммунальные и коммуникационные услуги, рекламные и представительские издержки, затраты на содержание и обслуживание автотранспорта, на оплату труда персонала, а также иные затраты.

Порядок отражения в учете затрат на прямую не регламентирован, в российской системе учета раскрываются только вопросы отражения расходов в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 г. №33н [16], но данный документ носит рамочный характер. В этой связи в целях учета отраслевой специфики затрат организации общественного питания могут использовать Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания, утвержденные Роскомторгом по согласованию с Минфином РФ 20.04.1995 г. №1-550/32-2. Хотя указанные рекомендации и отменены, но использовать данный нормативный документ с учетом требований действующего бухгалтерского законодательства позволяет Письмо Минфина России от 29.04.2002 г. №16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)».

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 [16] при формировании затрат на производство организациями общественного питания должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. №94н [32], стоимость продуктов питания, использованных на производство блюд, учитывается на счете 20 «Основное производство», а для учета затрат (издержек обращения) организации общественного питания предназначен счет 44 «Расходы на продажу», по которому

собираются следующие затраты на:

- перевозку товаров;
- оплату труда;
- аренду;
- содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- рекламу;
- представительские расходы и т.д.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются все издержки обращения, а по кредиту осуществляется их списание. При этом дебетовый остаток по счету 44 показывает остаток издержек на непроданную продукцию.

В конце отчетного периода издержки обращения, приходящиеся на проданные продукты и товары, будут списываться на счет 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Методическими рекомендациями по учету издержек обращения организации общественного питания предусмотрены следующие статьи затрат:

- транспортные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- платежи за аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря;
- амортизация основных средств;
- затраты на ремонт основных средств;
- износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других предметов труда;
- затраты на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- затраты на хранение, подработку, подсортировку и упаковку продуктов и товаров;
- затраты на рекламу;
- затраты по уплате процентов за пользование кредитами и займами;
- потери товаров и технологические отходы;
- затраты на тару;
- прочие затраты.

Рассмотрим перечисленные статьи затрат подробнее.

По статье «Транспортные затраты» учитываются:

— оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, за подачу вагонов, взвешивание грузов и тому подобное);

— оплата услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги;

— стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щитов, люков, стоек, стеллажей и так далее) и утепление (соломы, опилок, мешковины и другого);

— плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;

— плата за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражены затраты на оплату услуг транспортных организаций.

В статью «Затраты на оплату труда» включаются:

— затраты на оплату труда основного производственного персонала организации общественного питания (поваров, раздатчиков, официантов, продавцов и так далее) с учетом премий за производственные показатели, стимулирующие и компенсирующие выплаты (включая компенсацию по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в пределах предусмотренных законодательством норм);

— компенсации женщинам, находящимся в отпуске по уходу за детьми до определенного законодательством возраста;

— затраты на оплату труда работников несписочного состава, занятых в основной деятельности;

— оплата труда управленческого персонала (руководителей организации общепита, работников бухгалтерской службы и так далее).

В учете организаций общественного питания будут сделаны

следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — отражена операция по начислению заработной платы работникам общественного питания.

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражаются суммы начисленных страховых взносов и другие обязательные отчисления на социальное обеспечение в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В статье «Платежи за аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря» учитываются:

— плата за текущую аренду зданий, строений и помещений, сооружений, оборудования и инвентаря и других отдельных объектов основных средств, причитающаяся арендодателю;

— затраты на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги;

— затраты на содержание в чистоте помещений, уборку примыкающих к ним участков территории (дворов, улиц, тротуаров), вывоз мусора;

— стоимость предметов и средств ухода за помещениями (известки, мастики, мешковины, щеток, метел, веников и тому подобного);

— затраты на проверку и клеймение весов, водомеров, электрогазовых счетчиков и других измерительных приборов;

— затраты на содержание и ремонт сигнализации;

— затраты на проведение противопожарных мероприятий;

— плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;

— другие аналогичные затраты.

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — отражены операции по начисления платежей в соответствующие социальные фонды с заработной платы работников общественного питания.

По статье «Амортизация основных средств» отражаются суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных средств, начисленные исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм амортизационных отчислений.

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 02 «Амортизация основных средств» — отражены амортизационные отчисления по оборудованию организации общественного питания.

В статью «Затраты на ремонт основных средств» включаются расходы на проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) основных производственных средств, в том числе расходы по ремонту арендованных основных средств (включая помещения), если это предусмотрено договором аренды.

По статье «Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других предметов труда» отражаются:

— стоимость столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви, санитарных принадлежностей, столовой посуды и приборов;

— потери от боя посуды, поломки и повреждения приборов в пределах норм, утвержденных в установленном порядке;

— плата прачечным, ремонтным мастерским и другим организациям за стирку, дезинфекцию и починку столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви и санитарных принадлежностей;

— стоимость материалов (мыла, моющих средств, иголок, ниток, пуговиц, тканей и тому подобного), израсходованных на стирку и починку столового белья, санитарной и специальной одежды, обуви и санитарных принадлежностей;

— затраты на ремонт инструментов и хозяйственного инвентаря.

В статье «Затраты на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд» учитываются:

— фактическая себестоимость дров, угля, нефти, торфа и других видов топлива, потребленных на технологические и иные производственные нужды. При этом в фактическую себестоимость топлива входят: покупная цена, затраты на перевозку, погрузочно-разгрузочные

работы, распиловку, колку и укладку дров и прочее;

— стоимость электроэнергии, газа и пара, израсходованных на технологические цели, на приведение в движение оборудования и механизмов (картофелечисток, овощерезательных машин, мясорубок, поточных линий для мойки и чистки овощей, конвейерных линий для комплектования и отпуска блюд).

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 20 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражены затраты на оплату счетов электро- и газоснабжающих организаций.

Статья «Затраты на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров» включает в себя следующие виды затрат:

— фактическая стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея, шпагата, гвоздей, стружки, опилок, соломы, проволоки и прочего), потребленных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

— плата за услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;

— затраты на содержание холодильного оборудования — стоимость электроэнергии, воды, смазочных материалов и другого; оплата услуг сторонних организаций по техническому обслуживанию холодильного оборудования;

— фактическая себестоимость льда, потребленного для охлаждения товаров и продуктов, которая складывается из покупной цены, затрат на перевозку, погрузочно-разгрузочные работы, набивку льдом льдохранилищ (ледников);

— плата за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

— затраты на дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);

— иные затраты на создание условий для хранения товаров и продуктов (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и прочее).

По главе «Затраты на рекламу» организации общепита, в

частности, отражают расходы:

- на оформление витрин;
- на разработку и печатание рекламных изданий (иллюстрированных меню, рекламных писем и тому подобного);
- на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио, телевидению);
- на световую и иную наружную рекламу;
- на проведение других рекламных мероприятий.

При этом все затраты рекламу необходимо разделить на два вида:

- ненормируемые — учитываемые при налогообложении в полном объеме;
- нормируемые — учитываемые при налогообложении в пределах 1% от выручки (без НДС).

Перечень ненормируемых затрат на рекламу — закрытый. Так, в соответствии с п. 4 ст. 264 НК РФ [4] к ненормируемым расходам организации на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и информационно-телекоммуникационные сети, при кино- и видеообслуживании;
- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о работах и услугах, выполняемых и оказываемых организацией, и (или) о самой организации, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Все иные не входящие в данный перечень затрат на рекламу, а также затраты на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, для целей налогообложения нормируются.

Нормируемые затраты на рекламу рассчитываются нарастающим итогом с начала года.

Таким образом, к нормируемым затратам на рекламу можно отнести затраты организации общественного питания на разработку,

издание и распространение плакатов, афиш, рекламных писем, открыток, эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов при непосредственном вручении или отправке по почте и другие виды рекламных услуг.

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 44 «Расходы на продажу» по соответствующим субсчетам

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражены затраты на оплату услуг рекламы.

По статье «Потери товаров и технологические отходы» организации общественного питания отражают потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке, а также потери от списания долгов по недостачам материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, когда конкретные виновники не установлены или во взыскании с которых отказано судом.

Необходимо отметить, что нормы естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания утверждены Приказом Минпромторга России от 01.03.2013 г. №252.

По статье «Затраты на тару» учитываются: стоимость тары (кроме возвратной), затраты на ремонт тары, затраты на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям, затраты на очистку и обработку тары и другие затраты.

В статью «Прочие затраты» включаются, в частности, следующие издержки:

— суммы налогов и сборов, уплачиваемых в бюджет в соответствии с законодательством и учитываемых в составе издержек производства и обращения;

— суммы амортизации по нематериальным активам;

— издержки по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности: текущие затраты на устройство и содержание вентиляторов, ограждение машин и их движущихся частей, люков, отверстий, прочих видов устройств некапитального характера, плату медицинским учреждениям (поликлиникам, санитарно-

эпидемиологическим станциям) за медицинский осмотр работников общественного питания, стоимость мыла, аптечек, медикаментов и перевязочных средств и другое;

— затраты на обустройство и содержание комнат отдыха, кипятильников, баков, умывальников, душей, раздевалок, шкафчиков для специальной одежды, сушилок и другого оборудования (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором);

— затраты по ведению кассового хозяйства (затраты на кассовые рулонные марки, затраты на инкассацию денежной выручки, плату сторонним организациям за обслуживание, технический надзор и уход за контрольно-кассовой техникой);

— оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;

— оплата услуг почтовой, телефонной, телеграфной связи;

— затраты на приобретение канцелярских принадлежностей и бланков, на типографские и переплетные работы;

— другие затраты, связанные с деятельностью организации общественного питания.

Затраты, включаемые в издержки обращения и производства организаций общественного питания, отражаются на соответствующих статьях установленной номенклатуры в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их возникновения.

Предприятиям общественного питания целесообразно организовать аналитический учет затрат по способу отнесения на издержки отдельных структурных подразделений, то есть учет прямых и косвенно-распределяемых затрат. Прямыми в организациях общественного питания признаются затраты, которые можно прямо отнести на соответствующий вид реализуемых товаров (работ, услуг). К косвенно-распределяемым относятся затраты, связанные с реализацией нескольких (всех) видов товаров (работ, услуг).

В конце месяца накопленные по дебету счета 44 «Расходы на продажу» издержки обращения полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» за исключением сумм, которые в соответствии с установленным порядком подлежат распределению между реализованными продуктами (товарами) и остатком продуктов (товаров) на конец отчетного периода.

Распределению между реализованной продукцией общепита (проданными товарами) и остатком продуктов (товаров) на конец отчетного периода подлежат транспортные расходы.

При этом исчисление величины издержек обращения, относящихся к остатку продуктов (товаров) на конец отчетного периода (месяца), производится следующим порядком:

1) суммируются транспортные расходы на остаток продуктов (товаров) на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма стоимости продукции общепита (товаров), реализованной в отчетном месяце, и остатка продуктов (товаров) на конец месяца;

3) отношением определенной в подпункте 1 суммы издержек обращения к сумме реализованной продукции и оставшихся продуктов (товаров) (в подпункте 2) определяется средний процент издержек обращения к общей стоимости продуктов (товаров);

4) умножением суммы остатка продуктов (товаров) на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку неиспользованных продуктов (товаров) на конец месяца.

В учете организаций общественного питания будут сделаны следующие записи:

Дебет 90 «продажи», субсчет 2 «себестоимость продаж»

Кредит 44 «расходы на продажу» — списаны в расходы отчетного периода организации общественного питания издержки обращения.

УЧЕТ ЗАТРАТ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Тхаркахова И.Г.
канд. экон. наук, доцент

Федеральным законом от 23.02.1995 г. №26-ФЗ «О природных лечебных ресурсах, лечебно-оздоровительных местностях и курортах» [6] определены принципы государственной политики в сфере изучения, использования, развития и охраны природных лечебных ресурсов лечебно-оздоровительных местностей и курортов на территории Российской Федерации.

Курорт — это освоенная и используемая в лечебно-профилактических целях особо охраняемая природная территория, располагающая природными лечебными ресурсами и необходимыми для их эксплуатации зданиями, и сооружениями, включая объекты инфраструктуры.

Природные лечебные ресурсы — это минеральные воды, лечебные грязи, рапа лиманов и озер, лечебный климат, другие природные объекты и условия, используемые для лечения и профилактики заболеваний и организации отдыха.

В целом на территории Российской Федерации расположено 18 курортных регионов с уникальными природными лечебными ресурсами.

Курортный регион (район) — это территория с компактно расположенными на ней курортами. Курортом является освоенная и используемая в лечебно-профилактических целях особо охраняемая природная территория, располагающая природными лечебными ресурсами и необходимыми для их эксплуатации зданиями, и сооружениями.

Уникальными являются курорты, располагающие разнообразными минеральными водами или лечебными грязями или климатом.

Уникальность природных лечебных ресурсов, расположенных на территории тех или иных курортов, предопределяет создание и развитие на их основе санаторно-курортных организаций. В свою очередь, природные лечебные факторы определяют медицинский профиль санаторно-курортной организации.

В соответствии с Единой номенклатурой государственных и муниципальных учреждений здравоохранения к санаторно-курортным учреждениям относятся:

— бальнеологическая лечебница;

- грязелечебница;
- курортная поликлиника;
- санаторий, в том числе детский, а также для детей с родителями;
- санаторий-профилакторий;
- санаторный оздоровительный лагерь круглогодичного действия.

Спецификой санаторно-курортных организаций является и тот факт, что в силу технологических особенностей основного вида деятельности и кратковременности производственного цикла в них отсутствует незавершенное производство. Санаторно-курортный продукт (нематериальная услуга, материальная услуга (работа), готовый продукт — продукты питания) не могут иметь задел незавершенного производства. В санаторно-курортных организациях нет и остатков готовой продукции. Это обусловлено тем, что фактическая продажа санаторно-курортной услуги совпадает с ее выпуском.

Специфика деятельности санаторно-курортных организаций заключается еще и в том, что они выполняют услуги и работы, реализация которых как облагается, так и не облагается налогом на добавленную стоимость. Согласно подп. 18 п. 3 ст. 149 НК РФ [4] не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) по налогу на добавленную стоимость услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности.

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 149 НК РФ [4] освобождаются от налогообложения медицинские услуги. Осуществляя услуги санаторно-курортные, медицинские, лечебные процедуры, освобожденные от налогообложения, организации выполняют работы и услуги, облагаемые налогом на добавленную стоимость: предоставление площадей в аренду, по содержанию общежитий, питание, проживание, приобретение билетов и т.д.

Санаторные организации в силу специфики своей деятельности производят значительные капитальные вложения и текущие затраты на благоустройство своей территории. С целью получить соответствующую категорию и выдержать жесткую конкуренцию производятся значительные финансовые инвестиции в реконструкцию корпусов,

построенных в советское время. Эти особенности функционирования санаторно-курортной сферы обуславливают проблемы организации бухгалтерского учета, к основным из которых, на наш взгляд, относятся:

— уточнение понятия объекта бухгалтерского учета доходов и расходов;

— обеспечение отдельного учета доходов и расходов по видам деятельности, осуществляемых в различных режимах налогообложения и облагаемым и не облагаемым налогом на добавленную стоимость;

— правильность отражения затрат на благоустройство территории санаторно-курортных организаций, в том числе на посадку и выращивание многолетних насаждений;

— обеспечение правильности отражения в учете сумм налога на добавленную стоимость;

— обеспечение правильности учета продаж объектов основных средств при включении части налога на добавленную стоимость в первоначальную стоимость объекта;

— обеспечение правильности начисления амортизации при значительном росте инвестиций в модернизацию (реконструкцию) имеющихся площадей.

Экономическая деятельность санаторно-курортных организаций сложна и весьма многообразна. Во многом это определено наличием различных вспомогательных и обслуживающих хозяйств, каждое из которых представляет собой самостоятельную отрасль, развивающуюся на основе свойственных ей закономерностей. Санаторно-курортные организации охватывают почти все отрасли народного хозяйства — здравоохранение, бытовое обслуживание, торговлю, общественное питание, сельское хозяйство, промышленность, капитальное строительство и др., которые подчинены одной задаче — предоставление полноценного отдыха и лечения по санаторной путевке.

Кроме того, санаторно-курортные организации оказывают сопутствующие основному виду деятельности услуги, требующие ведения отдельного бухгалтерского учета как доходов по ним, так и затрат.

Для успешной реализации всего комплекса услуг основного вида деятельности санатории развивают сеть сопутствующих и дополнительных услуг, входящих и не входящих в стоимость путевки. Это

могут быть следующие услуги и виды деятельности:

- медицинские и лечебные процедуры, в том числе стоматологические;
- косметологические;
- парикмахерские;
- предоставление теннисных кортов, бильярдных столов и т.п.;
- фитобары;
- рабочие столовые;
- кафе, бары, рестораны;
- магазины розничной торговли;
- сауны;
- бассейны, тренажерные залы;
- бытовое обслуживание;
- услуги прачечной;
- прокат автомобилей;
- прокат водных транспортных средств;
- экскурсии;
- кино- и видео-залы, дискотеки и т.д.

Таким образом, в санатории функционируют вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, каждое из которых представляет самостоятельную отрасль со свойственными ей закономерностями развития. Оказание сопутствующих и дополнительных услуг позволяет не только получать доход, но и улучшать качественные стороны процесса отдыха и лечения, поднимая его на более высокий уровень современного сервиса.

Большинство санаторно-курортных учреждений имеет ремонтные и строительно-ремонтные группы, автомобильный парк, некоторые — собственные котельные, прачечные, жилые дома, детские дошкольные учреждения, ангары, подсобные хозяйства.

Залог успешного функционирования санаторно-курортного предприятия во многом определяется организацией бухгалтерского учета затрат, учитывающей отраслевые особенности, позволяющие получать достоверную оперативную информацию о доходах и расходах каждого вида деятельности, услуги; своевременно выявлять отклонения от применяемых санаторием норм и нормативов с учетом их корректировки на фактическую загрузку; выявлять внутрихозяйственные резервы снижения расходов и повышения культуры обслуживания и

уровня сервиса.

Количественные и качественные характеристики обслуживания отдыхающих и больных во многом определяются эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов санаторно-курортной организацией, что обеспечивается правильно организованным учетом расходов.

Для экономически обоснованного определения общей суммы расходов на обслуживание отдыхающих (больных) и для исчисления себестоимости санаторно-курортных путевок (курсовок) расходы группируются по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Санаторно-курортная организация начисляет расходы не только по основному виду деятельности — санаторно-курортным услугам, но и по всему перечню оказываемых дополнительных и сопутствующих услуг.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н [16], устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала другой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В санаторно-курортных организациях расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением продуктов питания, медикаментов, материалов и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе оказания услуг и их продажи, в том числе расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по элементам.

Затраты, включаемые в затраты на оказание санаторно-курортных услуг, группируются по двум основным признакам:

- на что и сколько израсходовано на оказание услуг;

— на что произведены затраты.

Таким образом, классификация расходов по экономическим элементам является сложным участком учетной и аналитической работы, позволяет определить расходы на оказание услуг, независимо от места их возникновения, обеспечивает распределение расходов между совершаемыми хозяйственными процессами.

Для управления санаторием, как и любой другой организацией, необходимо знать, на что произведены затраты, исчислять себестоимость по видам услуг, обеспечить учет и контроль за составом расходов по местам их возникновения. При исчислении себестоимости услуг важно знать не только, что затрачено, но и куда и на что произведены затраты, по каким направлениям. Каждая статья представляет назначение определенного вида затрат в хозяйственном процессе, образующих себестоимость услуг, поэтому большое значение имеет учет затрат по статьям калькуляции.

Номенклатура статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) должны определяться методическими рекомендациями, учитывающими специфику деятельности и особенности отрасли. Для организаций, осуществляющих промышленную деятельность, существует типовая группировка затрат.

Для санаторно-курортной отрасли целесообразна группировка расходов по калькуляционным статьям, которая может быть применена санаториями для учета затрат на обслуживание отдыхающих и больных:

- заработная плата персонала;
- расходы на социальное и пенсионное обязательное страхование работников;
- диетическое питание;
- курортное лечение (лечебные процедуры и медикаменты);
- курортно-досуговое обслуживание;
- хозяйственные расходы;
- амортизация основных средств;
- благоустройство территории;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- непроизводственные расходы.

На счетах синтетического учета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Расходы по эксплуатации санатория», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» формируются затраты по оказанию санаторно-курортных услуг, входящие в предусмотренные калькуляцией статьи.

По калькуляционным статьям «Заработная плата основных производственных рабочих» отражается заработная плата основного и дополнительного медицинского персонала — врачей, среднего и младшего медицинского персонала; обслуживающего персонала спальных корпусов; работников кухни и столовой санатория; культурно-досугового центра, спортивного комплекса, не выделенного на самостоятельный баланс; персонала библиотеки; работников охраны; слесарей, сантехников, электриков и разнорабочих.

В статью «Расходы на социальное и пенсионное обязательное страхование работников» включаются отчисления в различные социальные фонды. Санатории относятся к 01 классу профессионального риска, страховой тариф на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний составляет 0,2%.

В затраты на «Диетическое питание» включается стоимость сырьевого продуктового набора по фактическим данным ежедневного меню-раскладки. Как правило, санаторно-курортные организации имеют собственные кухни, столовые и, кроме того, точки общественного питания, услуги которых не предусматриваются в стоимости санаторно-курортных путевок. Учет затрат этих структурных подразделений должен осуществляться на синтетическом счете 44 «Расходы на продажу».

По статье «Хозяйственные расходы» отражают однородные и комплексные затраты на топливо, электроэнергию, водоснабжение и канализацию, стирку белья, текущий и капитальный ремонт, хозяйственный инвентарь, используемые для содержания помещений и территории санатория, на охрану труда, санитарно-противопожарных мероприятий и другие аналогичные затраты.

К расходам на топливо относятся затраты на отопление корпусов, вспомогательных зданий, если они не предназначены для вспомогательных и обслуживающих хозяйств, затраты по которым могут

учитываться на собирательных счетах 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», на приготовление пищи, нагревание воды, грязей для лечебных, гигиенических целей и хозяйственных нужд основного обслуживания отдыхающих и больных.

В расходы на электроэнергию включается стоимость электроэнергии энергоснабжающих организаций, используемой на нужды основного обслуживания санатория.

К расходам на водоснабжение и канализацию относятся затраты на хозяйственные расходы воды, потребляемой санаторием для нужд основного обслуживания, личной гигиены, лечебных целей, центрального отопления и прочих хозяйственных нужд санатория; затраты на оплату услуг коммунального хозяйства по канализации, вывозу мусора и т.д.

Статья «Стирка белья» включает стоимость стирки белья, находящуюся на оснащении спальных корпусов, лечебно-диагностических кабинетов, кухни, столовых и прочих подразделений основного обслуживания.

Объекты основных средств в процессе производства изнашиваются и подлежат ремонту. К текущему и капитальному ремонту зданий и сооружений относятся следующие затраты:

- заработная плата с единым социальным налогом (взносом) рабочих, выполняющих ремонты;
- стоимость строительных материалов;
- стоимость работ, выполняемых подрядными строительно-ремонтными организациями.

При включении расходов на капитальный ремонт в указанную статью необходима виза главного инженера или другого уполномоченного специалиста на акте выполненных работ, во избежание отнесения капитальных вложений (реконструкции, модернизации) к затратам.

При техническом перевооружении санаториев могут осуществляться: установка дополнительно на существующих производственных площадях медицинского и бытового оборудования, внедрение автоматизированных систем управления и контроля, применение радио, телевидения и других современных коммуникационных средств, отопительных и вентиляционных систем, присоединение лечебных и спальных корпусов к централизованным источникам тепло- и

электроснабжения. При этом допускается частичная перестройка (усиление несущих конструкций, замена перекрытий, изменение планировки существующих зданий и сооружений и другие мероприятия) и расширение существующих производственных зданий и сооружений, обусловленные габаритами размещаемого нового оборудования, и расширение существующих или строительство новых объектов подсобного и обслуживающего назначения (например, объектов складского хозяйства, компрессорных, котельных, кислородных и других объектов), если это связано с проводимыми мероприятиями по техническому перевооружению.

К реконструкции относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и осуществляемое по комплексному проекту на реконструкцию предприятия в целом в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда, окружающей среды.

При реконструкции действующих санаториев может осуществляться: расширение отдельных корпусов основного, подсобного и обслуживающего назначения в случаях, когда новое высокопроизводительное и более совершенное по техническим показателям оборудование не может быть размещено в существующих зданиях; строительство новых и расширение существующих цехов и объектов подсобного и обслуживающего назначения в целях ликвидации диспропорций; строительство новых зданий и сооружений того же назначения взамен ликвидируемых на территории действующего предприятия, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

Таким образом, необходимо обращать внимание на характер выполняемых работ еще на стадии планирования ремонтов, составления смет и формирования резервов предстоящих расходов.

К расходам на содержание помещений и территорий относятся затраты по списанию различных материалов для содержания помещений и территорий в надлежащем порядке и чистоте: моющие и чистящие

средства, ветошь, щетки, веники, метлы, салфетки, туалетная бумага, дезинфицирующие средства, электролампы и т.д.; запасные части к пылесосам, полотерным машинам, затраты на содержание спецавтомашин по вывозу мусора, контейнеров и тротуароуборочных машин; затраты на пуско-наладочные работы, техническое обслуживание торгово-холодильного оборудования, кондиционеров, медицинского и прочего оборудования санатория, аналогичные услуги сторонних организаций.

К расходам на охрану труда и санитарно-противопожарные мероприятия относятся затраты некапитального характера по охране труда, расходы по санитарно-противопожарным мероприятиям, стоимость медицинского осмотра персонала, проводимых санитарно-эпидемиологической станцией анализов пищи, дезинфекций, дезинсекций, перезарядка электро- и газовой аппаратуры и т.д.

В эту статью также включаются затраты по личной гигиене медицинского и обслуживающего персонала, отдыхающих и больных. Коллективным договором и правилами внутреннего трудового распорядка санатория предусматривается комплекс мероприятий, связанных с обучением персонала и другими расходами по охране труда, технике безопасности и санитарно-противопожарным мероприятиям.

В транспортные расходы включаются следующие затраты:

- на перевозку продуктов питания, материалов своим транспортом;
- доставка отдыхающих на лечебные процедуры, отпускаемые сторонними организациями, к источникам, на пляж;
- на автомобильно-пешеходные экскурсии и др.

В затраты по статье «Амортизация основных средств» включаются амортизационные отчисления по имуществу, амортизируемому в соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» [21] одним из способов: линейным; уменьшаемого остатка; списания стоимости пропорционально объему оказанных услуг.

В целях налогового учета санаторием в соответствии со ст. 259 «Методы и порядок расчета сумм амортизации» гл. 25 НК РФ [4] начисление амортизации производится линейным или нелинейным методами.

В затраты по статье «Благоустройство территории» могут быть отнесены следующие текущие расходы на:

- содержание штата рабочих, обслуживающих сады и парки;
- оформление стендов, панно, устройство клумб, цветников, парковых и посадку цветов и декоративных однолетних насаждений, уход за ними;
- оснащение территории санатория;
- текущий ремонт объектов благоустройства.

К общехозяйственным расходам относятся затраты на обслуживание, организацию финансово-хозяйственной деятельности и управление санаторием в целом.

В состав общехозяйственных расходов включаются:

- заработная плата аппарата управления и прочего общехозяйственного персонала санатория;
- командировочные расходы;
- содержание пожарной и сторожевой охраны;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- содержание и все виды ремонтов зданий, сооружений;
- охрана труда;
- подготовка кадров;
- налоги и сборы;
- прочие затраты по содержанию аппарата управления.

При оказании санаторием различных дополнительных услуг, в том числе сопутствующих и сервисных услуг по питанию, проживанию, лечению, управленческие расходы следует включать в затраты этих услуг, что позволит более достоверно исчислить их фактическую себестоимость и сформировать отпускные цены.

В прочие производственные расходы санаторно-курортные организации могут включать расходы на повышение квалификации кадров, представительские, рекламные расходы и прочие, не нашедшие отражения в калькуляционных статьях.

К затратам по статье «Непроизводительные расходы» относятся суммы недостач продуктов питания и других материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, суммы их недостач при хранении на складах и прочие расходы, которые не компенсируются из других источников.

Таким образом, организованный учет по калькуляционным статьям дает полную информацию о затратах по местам их

возникновения, что позволяет выявлять внутрихозяйственные резервы снижения расходов с одновременным повышением качества предоставляемых услуг.

Учет затрат на питание

Питание представляет собой одну из основных статей учета затрат и калькуляции санаторно-курортной путевки. Ему уделяется большое внимание как лечебному и профилактическому фактору ряда заболеваний.

Для бесперебойного функционирования санаторно-курортных организаций запас продуктов на складах и в кладовых рассчитывается исходя из планового заезда отдыхающих, больных и меню.

Основными задачами учета продуктов питания на складах и в кладовых является контроль за:

- выполнением условий договоров поставки;
- состоянием товарных запасов;
- сохранностью продуктов питания при их приеме, хранении и отпуске;
- за полнотой вложения сырьевого набора.

Продукты питания могут поступать от поставщиков (юридических лиц, предпринимателей без образования юридического лица) по договорам, по закупочным актам у физических лиц, от собственного подсобного сельского хозяйства, по товарообменным операциям на санаторно-курортные путевки.

Для закупки продуктов у населения применяется закупочный акт.

Приказом по организации предусматривается закупка продуктов у населения за наличный и безналичный расчет. Как правило, такие закупки проводятся у имеющих личное подсобное хозяйство с целью повышения качества приготавливаемых блюд и их ассортимента, так как приобретаются в основном овощи, фрукты, зелень, свежее мясо.

Поступившие продукты питания сдаются на склад или в кладовую и приходуются материально ответственными лицами по указанным в счетах-фактурах, накладных или актах ценам. По этим ценам продукты списываются при отпуске в производство или реализацию.

При оприходовании продуктов питания на склад следует учитывать факт освобождения услуг санаторно-курортных организаций по путевкам от НДС, а также наличие на балансе организации точек общественного питания. Чаще всего выделяют следующие типы

предприятий общественного питания: ресторан, бар, кафе, столовая, закусочная. Поэтому на складе и в кладовой продукты питания учитываются с включением в их стоимость НДС. При передаче продуктов питания со склада или кладовой в структурное подразделение общественного питания составляется бухгалтерская запись:

Дебет 41 «Товары»

Кредит 10 «Материалы».

Учет продуктов питания на складах и в кладовых санаториев, осуществляется в местах их хранения и в бухгалтерии.

Складской учет, как правило, осуществляют материально ответственные лица на основе приходных и расходных документов в количественном выражении, что позволяет получать оперативную информацию в ассортиментном разрезе об остатках продуктов питания на складе или в кладовой.

Бухгалтерия обеспечивает контроль за движением и наличием продуктов питания по каждому материально ответственному лицу и отражение процесса их движения в текущем учете и отчетности. Продукты, поступающие на склад или кладовую санатория, учитываются по весу, объему и количеству, что устанавливается взвешиванием, измерением и пересчетом. Прием осуществляется по весу нетто. Когда невозможно взвесить продукты без тары или когда вскрытие тары ведет к их порче, прием осуществляется путем проверки веса брутто. В этом случае вес нетто определяют путем вычитания из веса брутто веса тары, обозначенной на самой таре или по условно установленной норме. Фактический вес тары проверяют после ее освобождения. Продукты, поступившие на склад или в кладовую, учитываются, как правило, по учетным ценам.

Учет продуктов в санатории осуществляется на балансовом активном счете 10 «Материалы», субсчет 1 «Продукты питания». При поступлении продуктов питания на склад или в кладовую он дебетуется, а при отпуске или списании в результате потерь — кредитуется. Дебетовое сальдо счета 10 «Материалы», субсчет 1, показывает наличие продуктов на складе или в кладовой.

Со склада или из кладовой санатория продукты отпускаются в производство (кухню) для питания отдыхающих, в рабочие столовые санаториев, в буфеты, бары и на другие цели. Отпуск продуктов в производство оформляют накладными, которые выписывают на основе

меню-раскладок. В столовые, буфеты и бары продукты питания отпускаются по накладной.

При отпуске продуктов в накладной должны быть указаны: полное наименование продуктов, сорт и другие отличительные признаки, единица измерения, количество, цена, стоимость.

При отсутствии каких-либо продуктов, указанных в меню-раскладке и накладной, их замена может осуществляться только с разрешения лиц, на то уполномоченных. При этом выписывается дополнительная накладная, а в меню-раскладке делается пометка о замене.

Расходные документы выписываются в двух экземплярах: один остается у кладовщика, а второй — у получателя продуктов. Затем один экземпляр вместе с реестром передается в бухгалтерию, где сверяется с меню-раскладкой.

План-меню в санатории составляется в зависимости от профиля заболеваний, включая диетическое питание. В нем должны быть указаны наименование и номера блюд согласно Сборнику рецептур, количествуготавливаемых блюд. Сборник рецептур блюд и кулинарных изделий является нормативным документом, содержащим нормы расхода и перечень продуктов, необходимых для приготовления различных блюд.

На каждое блюдо должна заводиться калькуляционная карточка, в которой необходимо производить расчет стоимости набора исходя из изменения цен. Калькуляционная карточка подписывается заведующим производством, составляющим ее калькулятором и утверждается руководителем санатория.

При изменении компонентов в сырьевом наборе блюда и цены на сырье и продукты новая цена блюда определяется в последующих свободных графах калькуляционной карточки с указанием в заголовке даты произведенных изменений. В графе «Дата составления» указывается дата последней записи в карточке.

Количество отпускаемых со склада или кладовой продуктов в производство определяется исходя из суточной потребности составленного плана-меню и остатка сырья на кухне. Отпуск сырья со склада (кладовой) оформляется накладными, составляемыми в двух экземплярах, один из которых передается вместе с продуктами заведующему производством, а второй — вместе с товарным отчетом сдается кладовщиком в бухгалтерию.

В накладной на отпуск продуктов на кухню может быть два вида цен, на складе продукты учитываются по покупным ценам, а на кухне — по продажным.

Полученные со склада по накладным продукты находятся под отчетом у материально ответственных лиц, например у заведующего производством. В конце каждого рабочего дня материально ответственное лицо должно отчитаться перед бухгалтерией о количестве использованного сырья, объеме и сумме отпущенной продукции.

Бухгалтерия контролирует движение и сохранность сырья и готовых изделий, сопоставляя отчеты о движении продуктов и тары на кухне со складскими документами. Проверенный в бухгалтерии отчет с приложенными к нему первичными документами, планом-меню и меню служит основой отражения на счетах бухгалтерского учета движения товарных запасов.

Некоторые санатории формируют за счет издержек резерв предстоящих расходов и платежей под естественную убыль товаров ежемесячно. При этом оформляется бухгалтерская запись:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов».

Суммы потерь естественной убыли относятся с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и далее в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Такое списание должно подтверждаться актами инвентаризации, что не всегда соблюдается на практике.

Главный бухгалтер осуществляет контроль за отделом питания бухгалтерии по следующим направлениям:

- 1) правильность ведения регистров учета для товаров, готовой продукции и полуфабрикатов;
- 2) обеспеченность отдельного учета затрат по готовой продукции, стоимость которой включается и не включается в цену путевки;
- 3) окончательное отражение в регистрах учета продажных цен;
- 4) правильность ведения калькуляционных карточек готовых изделий;
- 5) обеспечение ведения количественно-суммового учета товаров на складах;
- 6) предоставление товарно-денежных отчетов кладовой, буфетами

для записей бухгалтерией в регистрах аналитического учета;

7) участие бухгалтерии в проверке правильности закладки продуктов по норме;

8) проверка медперсоналом соответствия диагноза номеру рекомендованной диеты;

9) проверка фактического соответствия меню номеру рекомендованной диеты;

10) проведение инвентаризаций, их периодичность и отражение в учете;

11) выявление периодически возникающих излишков, их отражение в учете, в том числе выявление редко используемых специй, круп, пряностей и т.д.;

12) периодичность сверки регистров учета товаров с данными Главной книги при неполной автоматизации учета.

Анализ товарных операций столовых санаториев может осуществляться по таким направлениям:

— инвентаризация товаров на складах, в производстве, в буфете;

— соответствие отпущенного кладовой на кухню количества продуктов изготовленным блюдам и кулинарным изделиям;

— полнота вложения сырьевого набора;

— соблюдение соответствия фактического расхода на статью «Диетическое питание» сметной стоимости по путевке;

— соблюдение порядка установления и размера наценок на продукты питания и сырье, расходуемые на продукцию, не включаемую в стоимость путевок;

— достоверность продажных цен;

— достоверность калькуляции готовых изделий;

— правильность отражения отпуска продуктов, полуфабрикатов, кондитерских изделий и оприходование их другими материально ответственными лицами;

— замена продуктов и их влияние на себестоимость готовых изделий.

Особое внимание следует уделять применению и правильности заполнения форм первичной учетной документации по учету операций в общественном питании.

При инвентаризации, смене бригады, когда работа кухни производится в две смены (период максимального «развертывания» коечной

емкости) целесообразно применять акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни который составляется и подписывается комиссией.

Учет столовой посуды и приборов должен осуществляться в журнале учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации, ответственным за его ведение является назначенное лицо — заведующий столовой, бригадир официантов или другое материально ответственное лицо. При автоматизации обработки документов применяется предложенная унифицированная форма. Журнал подписывается материально ответственным лицом и работниками, которым выдается под отчет столовая посуда и приборы.

Таким образом, санаторно-курортным организациям следует применять специализированные формы первичной учетной документации для повышения качества учетной работы и системы внутреннего контроля за расходом сырья и продуктов питания.

Санаторно-курортный комплекс был и остается одним из видов экономической деятельности, определяющим эффективность политики государства по сохранению здоровья нации. Значительный удельный вес (47,4%) в санаторно-курортном комплексе занимают санатории и пансионаты с лечением, санатории и профилактории.

Санаторно-курортным организациям в условиях рыночных отношений необходимо самостоятельно выбирать направление развития, формирование видов и состава санаторно-курортных услуг, объемы и политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику. В этих условиях важной задачей, стоящей перед отечественной бухгалтерской наукой и практикой, является формирование такой информации о доходах и расходах организации, которая бы объективно, оперативно и прозрачно отражала хозяйственные ситуации, нацеливала ее руководство на выбор эффективных путей развития и принятия оптимальных управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть первая : ГК : текст с изменениями и дополнениями на 8 декабря 2020 года : [принят Государственной думой 21 октября 1994 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

2. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации : часть вторая : ГК : текст с изменениями и дополнениями на 27 декабря 2020 года : [принят Государственной думой 22 декабря 1995 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации : часть первая : НК : текст с изменениями и дополнениями на 26 марта 2022 года : [принят Государственной думой 16 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

4. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации : часть вторая : НК : текст с изменениями и дополнениями на 26 марта 2022 года : [принят Государственной думой 19 июля 2000 года : одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

5. Российская Федерация. Законы. О защите прав потребителей : № 2300-1 : текст с изменениями и дополнениями на 5 декабря 2022 года : [подписан президентом РФ 7 февраля 1992 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

6. Российская Федерация. Законы. О природных лечебных ресурсах, лечебно-оздоровительных местностях и курортах : № 26-ФЗ : текст с изменениями и дополнениями на 26 мая 2021 года : [принят Государственной думой 27 января 1995 года: одобрен Советом Федерации 23 февраля 1995 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

7. Российская Федерация. Законы. Об электроэнергетике : Федеральный закон : № 35-ФЗ : текст с изменениями и дополнениями на 16 февраля 2022 года : [принят Государственной думой 21 февраля 2003 года: одобрен Советом Федерации 12 марта 2003 года] //

КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

8. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете : Федеральный закон : № 402-ФЗ : текст с изменениями и дополнениями на 30 декабря 2021 года : [принят Государственной думой 22 ноября 2011 года: одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

9. Российская Федерация. Постановления. Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания : [Постановление Правительства Российской Федерации от 21 сентября 2020 года № 1515] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. — Москва, 1997—. Загл. с титул. экрана.

10. Договоры на строительство: международный стандарт финансовой отчетности (IAS 11): в редакции от 11 июля 2016 года: [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 2011 года № 217н] // КонсультантПлюс: справочно-правовая система. — Москва, 1997—. Загл. с титул. экрана.

11. Запасы : международный стандарт финансовой отчетности (IAS 2) : в редакции от 11 июня 2016 года : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997—. . — Загл. с титул. экрана.

12. Сельское хозяйство : международный стандарт финансовой отчетности (IAS 41) : в редакции от 17 февраля 2021 года : [введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2015 года № 217н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997—. . — Загл. с титул. экрана.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : в редакции от 8 ноября 2010 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 года № 43н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997—. . — Загл. с титул. экрана.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : в редакции от 6 апреля 2015 года : [утверждено Приказом

Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) : в редакции от 6 апреля 2015 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 июня 2010 года № 63н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : в редакции от 6 апреля 2015 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) : в редакции от 27 ноября 2020 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24 октября 2008 года № 116н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : в редакции от 7 февраля 2020 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

19. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года № 204н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

20. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 года № 180н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

21. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 года № 204н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

22. Инструкция по планированию, учету и калькулированию

себестоимости электрической и тепловой энергии в энергосистемах и на электростанциях, затрат на передачу и распределение энергии в электрических и тепловых сетях : с изменениями, внесенными 2-м выпуском с учетом дополнительных указаний Минэнерго СССР от 29 апреля 1971 года № 26-6/4 : от 29 апреля 1971 года : [утверждена Минэнерго СССР от 18 марта 1970 года № б/н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

23. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : [утверждено Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 6 июня 2003 года №792] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

24. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях [утверждено Департаментом финансов и бухгалтерского учета Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 1 января 2006 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

25. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях : [утверждено Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 31 января 2003 года № 26] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

26. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций : [утверждено Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 19 июня 2002 года № 559] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

27. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве : [утверждено Департаментом финансов и бухгалтерского учета Министерства сельского хозяйства от 22 октября 2008 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

28. Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях») : [утверждено Приказом Министерства сельского хозяйства

Российской Федерации от 2 февраля 2004 года № 73] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

29. О введении в действие методических рекомендаций «Нормы расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте» : в редакции от 30 сентября 2021 года : [распоряжение Минтранса России от 14 марта 2008 года № АМ-23-р] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

30. Об утверждении особенностей режима рабочего времени и времени отдыха, условий труда водителей автомобилей : в редакции от 12 января 2022 года : [утверждено Приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 16 октября 2020 года № 424] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

31. Об утверждении порядка организации санаторно-курортного лечения : в редакции от 25 сентября 2020 года : [утверждено Приказом Министерства здравоохранения Российской Федерации от 05 мая 2016 года № 279н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

32. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению : в редакции от 8 ноября 2010 года : [утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

33. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья (вместе с «Унифицированными формами ...») : [утверждено Постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 29 сентября 1997 года № 68] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. — Москва, 1997— . — Загл. с титул. экрана.

34. *Акбашева, Д. М.* Особенности сельскохозяйственного производства и их влияние на организацию учета затрат в растениеводстве / Д. М. Акбашева, З. А. Эбзеева, А. Б. Сарыева // Евразийский Союз Ученых. Серия: экономические и юридические науки. — 2021. — № 10 (91). — С. 13—16.

35. *Агеева, О. А.* Бухгалтерский учет и анализ в 2 ч. Часть 1. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / О. А. Агеева, Л. С. Шахматова. —

Москва : Издательство Юрайт, 2021. — 273 с.

36. *Алборов, Р. А.* Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Р. А. Алборов, С. М. Концевая // *Международный бухгалтерский учет.* — 2012. — Т. 15, Вып. 2. — С. 2—12.

37. *Алексеева, Л. Ф.* Особенности применения новейших систем калькулирования в различных отраслях мировой экономики / Л. Ф. Алексеева, К. В. Шишленко // *Азимут научных исследований: экономика и управление.* — 2019. — № 2(27). — С. 35—38.

38. *Альбеков, А. У.* Экономика коммерческого предприятия : учебное пособие. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. — 367 с.

39. *Асаул, А. Н.* Управление затратами в строительстве / А. Н. Асаул, М. К. Старовойтов, Р. А. Фалтинский ; под редакцией профессора А. Н. Асаула. — Санкт-Петербург : ИПЭВ, 2009. — 392с.

40. *Баева, Е. А.* Бухгалтерский управленческий учет в молочном скотоводстве : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Баева Елена Александровна ; Московская сельскохозяйственная академия имени К. А. Тимирязева. — Москва, — 2004. — 24 с. — Место защиты: Московская сельскохозяйственная академия имени К. А. Тимирязева.

41. *Баймагамбетова, А. А.* Выбор оптимального метода учета затрат для предприятия в сфере электроэнергетики / А. А. Баймагамбетова // *Научный альманах.* — 2016. — № 6-1(19). — С. 23—27.

42. *Баканов, М. И.* Калькуляция издержек обращения в торговле : учебное пособие / М. И. Баканов, С. М. Капелюш. — Москва: Экономика, 1987.

43. *Бачурин, А. А.* Планирование и прогнозирование деятельности автотранспортных организаций : учебное пособие / А. А. Бачурин. — Москва : Академия, 2008. — 160 с.

44. *Бекирова, К. Н.* Методологическое обеспечение бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности энергосбытовой организации / К. Н. Бекирова // *Вестник Адыгейского государственного университета. Сер.: Экономика.* — 2018. — Вып. 3 (225). — С. 230—236.

45. *Бердичевская, В. О.* Учет затрат на производство и реализацию продукции и калькулирование себестоимости продукции : учебное пособие для вузов / В.О. Бердичевская. — Москва: Издательство Юрайт, 2021. — 159 с.

46. Большой экономический словарь / под редакцией А. Н. Азриляна. — 5-е изд. доп и перераб. — Москва : Институт новой экономики, 2002. — 469 с.

47. *Бондина, Н. Н.* Учет затрат и калькулирование себестоимости / Н. Н. Бондина. — Москва : ИНФРА-М, 2018. — 351 с.

48. *Бортникова, И. М.* Рекомендации по проведению аудиторской проверки учета затрат в растениеводстве / И. М. Бортникова // Вестник Донского государственного аграрного университета. — 2020. — № 1-1 (35). — С. 89—96.

49. *Бычков, В. П.* Экономика автотранспортного предприятия : учебник / В.П. Бычков. — 2-е изд., испр. и доп. — Москва : ИНФРА-М, 2019. — 404 с.

50. *Вахрушина, М. А.* Управленческий анализ поведения затрат / М. А. Вахрушина // Бухгалтерское приложение к газете «Экономика и жизнь». — 2014. — № 21. — С. 18—19.

51. *Ветитнев, А. М.* Организация санаторно-курортной деятельности : учебное пособие / А. М. Ветитнев, Я. А. Войнова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Федеральное агентство по туризму. — 2017.

52. *Виноградов, В. М.* Техническое обслуживание и ремонт автотранспорта / В. М. Виноградов, А. А. Черепяхин. — Москва : КноРус, 2018. — 203 с.

53. *Вотинова, Н. Г.* Бухгалтерский учет затрат на производство и продажу продукции на предприятиях общественного питания / Н. Г. Вотинова, Г. В. Веретильная // Экономика и менеджмент инновационных технологий. — 2017. — № 8 (71). — С. 5.

54. *Гапон, М. Н.* Организация учета затрат в животноводстве (на примере сельскохозяйственного предприятия) / М. Н. Гапон, Е. Е. Голова // Сибирская финансовая школа. — 2019. — № 5 (136). С. 81—85.

55. *Глушченко, А. В.* Особенности управленческого учета прибыли на предприятиях электроэнергетики / А. В. Глушченко, В. К. Таранец // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. — 2021. — № 3(507). — С. 15—23.

56. *Гравшина, И. Н.* Особенности формирования учетной политики в растениеводстве под влиянием условий хозяйствования / И. Н. Гравшина // Вестник Московского университета им. С.Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. — 2021. — № 4 (39). — С. 99—105.

57. *Грязнова, А. Г.* Финансово-кредитный энциклопедический словарь / коллектив авторов ; под общей редакцией А. Г. Грязновой. —

Москва : Финансы и статистика, 2004. — 1168 с.

58. *Демина, И. Д.* Теория и практика применения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции : монография / И.Д. Демина. — Москва : Русайнс, 2015. — 215 с.

59. *Дивина, Л. Э.* Выбор метода учета затрат на производство/ Л. Э. Дивина // Научный альманах. — 2016. — № 2-1 (16). — С. 146—149.

60. *Дивина, Л. Э.* Исследование статистической динамики развития строительного сектора Южного Федерального округа и Республики Адыгея / Л. Э. Дивина, М. Е. Ордынская, И. Ф. Таусова // Региональная экономика и управление. — 2020. — № 3 (63). — С. 9.

61. *Дивина, Л. Э.* Система эффективного управления деятельностью предприятия / Л. Э. Дивина // Финансы и учет. — 2015. — № 2 (28). — С. 17—19.

62. *Докторов, А. В.* Охрана труда на предприятиях автотранспорта : учебное пособие / А. В. Докторов, О. Е. Мышкина. — Москва : Альфа-М, НИЦ ИНФРА-М, 2013. — 272 с.

63. *Друри, К.* Управленческий и производственный учет: вводный курс : учебник / К. Друри — 5-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юнити, 2015. — 735 с.

64. *Ивашкевич, В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Магистр : НИЦ ИНФРА-М, 2019. — 448 с.

65. *Каверина, О. Д.* Управленческий учет : учебник и практикум для вузов / О. Д. Каверина. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрайт, 2022. — 389 с.

66. *Карзаева, Н. Н.* Бухгалтерский учет и оценка незавершенного производства в растениеводстве : монография / Н. Н. Карзаева, М. В. Бенгардт. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 172 с.

67. *Карликова, Е. С.* Учет особенностей калькулирования себестоимости продукции растениеводства при выборе оптимального метода учета затрат / Е. С. Карликова // Проблемы современной науки и образования. — 2017. — № 34 (116). — С. 59—62.

68. *Касьянова, С. А.* Бухгалтерский учет в ресторанно-гостиничном бизнесе и туризме : учебник / С. А. Касьянова. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 215 с.

69. *Катинова, М. М.* Актуальные вопросы совершенствования учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции растениеводства / М. М. Катинова, А. Х. Тагузлов // Международный

академический вестник. — 2018. — № 10 (30). — С. 54—59.

70. Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник / В. Э. Керимов. — 11-е изд., стер. — Москва : Дашков и К°, 2020. — 384 с.

71. Кесян, С. В. Методика учета затрат на производство продукции растениеводства в сельскохозяйственных организациях / С. В. Кесян, А. А. Чеснюк // Деловой вестник предпринимателя. — 2021. — № 5 (3). — С. 63—67.

72. Касьянова, С. А. Бухгалтерский учет в ресторанно-гостиничном бизнесе и туризме : учебник / С. А. Касьянова. — Москва : ИНФРА-М, 2022. — 215 с.

73. Катинаова, М. М. Учет и контроль затрат на производство продукции растениеводства по центрам ответственности / М. М. Катинаова, А. Х. Тагузлов // Известия Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета им. В.М. Кокова. — 2018. — № 3 (21). — С. 98—101.

74. Кисилевич, Т. И. Особенности бухгалтерского учета в санаторно-курортных организациях / Т. И. Киселевич. — Москва : Финансы и статистика. — 2002. — 160 с.

75. Клычова, Г. С. Методические подходы к учету биологических активов растениеводства / Г. С. Клычова, А. Р. Закирова, А. С. Клычова, Л. Ф. Ситдикова // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — Т. 18, Вып. 23. —

76. Козырева, Т. В. Учет и анализ туристской деятельности: учебник : в 2 частях. Ч. 1 / Т. В. Козырева. — Москва : Университетская книга, 2019. — 400 с.

77. Коршак, А. А. Заправка автотранспортных средств горючими и смазочными материалами : учебное пособие / А. А. Коршак. — Ростов-на-Дону: Феникс, 2015. — 352 с.

78. Кругляк, З. И. Развитие методики бухгалтерского учета биологических активов в животноводстве : монография / З. И. Кругляк. — Краснодар, 2019. — 136 с.

79. Кувалдина, Т. Б. Издержки обращения в торговле: бухгалтерский и налоговый учет : учебно-практическое пособие / Т. Б. Кувалдина, Л. Н. Гончаренко — Москва : Приор-издат, 2005. — 112 с.

80. Малиновская, Н. В. Отраслевые особенности электроэнергетики и их влияние на организацию учета затрат / Н. В. Малиновская // Экономические науки. — 2021. — № 200. — С. 177—182.

81. *Медведева, Е. В.* Особенности калькулирования себестоимости туристского продукта / Е. В. Медведева // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы международной заочной научной конференции (г. Москва, 2011 г.). В 2 томах. Т. 2 / под общей редакцией Г. Д. Ахметовой. — Москва : РИОР, 2011. — С. 207—210.

82. *Мосунова, Е. Л.* Совершенствование планирования и управленческого учета затрат в растениеводстве / Е. Л. Мосунова, Н. Л. Денисова, А. А. Алборов, С. В. Сулаев // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. — 2012. — № 4 (33). — С. 25—29.

83. *Николаева, Г. А.* Бухгалтерский учет в торговле / Г. А. Николаева, Л. П. Блицау. — Москва : Приор-издат, 2003. — 278 с.

84. *Ордынская, М. Е.* Бухгалтерский учет в торговле / М. Е. Ордынская. Майкоп : ИП Магарин О.Г., 2013. — 120 с.

85. *Ордынская, М. Е.* Выбор метода и системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции / М. Е. Ордынская, З. Р. Ситимов // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. — 2017. — Вып. 3 (205). — С. 77—91.

86. *Ордынская, М. Е.* Особенности учета в торговле. Краткий курс лекций / М. Е. Ордынская. — Майкоп : Адыгейский государственный университет, 2011. — 200 с.

87. *Ордынская, М. Е.* Управление затратами на предприятии : учебное пособие / М. Е. Ордынская. — Майкоп : ООО «Электронные издательские технологии», 2016. — 128 с.

88. *Ордынская, М. Е.* Управление затратами на предприятии : учебное пособие / М. Е. Ордынская. — Майкоп : ИП Кучеренко В.О., 2017. — 113 с.

89. *Ордынская, М. Е.* Учет и управление затратами хозяйствующих субъектов / М. Е. Ордынская, Р. А. Тхагапсо, И. Г. Тхаркахова, И. Ф. Таусова. — Майкоп : ООО «Электронные издательские технологии», 2019. — 203 с.

90. *Пантелеев, А. С.* Автотранспорт на предприятии: учет и налогообложение / А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. — Москва : Омега-Л, 2010. — 134 с.

91. *Петров, А. М.* Общественное питание: учет и калькулирование себестоимости : учебное пособие / А. М. Петров. — 4-е изд., перераб. и доп. — Москва : КУРС : ИНФРА-М, 2022. — 270 с.

92. *Плотникова, О. С.* Развитие системы бухгалтерского учёта и внутрихозяйственного анализа издержек обращения в торговых

организациях : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Плотникова, Ольга Сергеевна ; Воронежский государственный университет. — Воронеж, 2012. 24 с. — Место защиты: Воронежский государственный университет.

93. *Тхаркахова, И. Г.* Формирование затрат на транспортные услуги, факторы, влияющие на себестоимость перевозок / И. Г. Тхаркахова, Д. И. Понокова // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер.: Экономика. — 2018. — Вып. 3 (225). — С. 259—267.

94. *Управленческий учет : учебник и практикум для вузов / О. Л. Островская, М. А. Осипов, А. Е. Карлик, Е. Б. Абдалова.* — 2-е изд., испр. и доп. — Москва : Юрайт, 2022. — 435 с.

95. *Учет затрат и калькулирование себестоимости : учебное пособие / Н. Н. Бондина, И. А. Бондин, И. В. Павлова, О. В. Лаврина.* — Москва : ИНФРА-М, 2020. — 254 с.

96. *Федорова, Т. А.* Управление рисками и страхование в туризме : монография / Т. А. Федорова. — Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2020. — 192 с.

97. *Шалаева, Л. В.* Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в животноводстве : учебное пособие / Л. В. Шалаева. — Пермь : ИПЦ «Прокрость», 2018. — 191 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

УЧЕТ ЗАТРАТ В ТУРИСТСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	5
УЧЕТ ЗАТРАТ В ЭЛЕКТРОЭНЕРГЕТИКЕ	21
УЧЕТ ЗАТРАТ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ	44
УЧЕТ ЗАТРАТ В ТОРГОВЛЕ.....	60
УЧЕТ ЗАТРАТ В АВТОТРАНСПОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	70
УЧЕТ ЗАТРАТ В РАСТЕНИЕВОДСТВЕ	83
УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА	110
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ.....	136
УЧЕТ ЗАТРАТ В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	151
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	168

Научное издание

К о л л е к т и в а в т о р о в

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ
В ОТРАСЛЯХ ЭКОНОМИКИ**

Монография

Подписано к использованию 23.11.2022 г.
Объем 11,38 усл. печ. л.
ООО «ЭЛИТ». 385020, РФ, Республика Адыгея,
г. Майкоп, а/я 09.
E-mail: elit-publishing@ya.ru