

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ: ОСОБЕННОСТИ ЗАКРЫТИЯ И ВЛИЯНИЯ НА ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ

© 2014 Мясоедов Сергей Александрович
доктор экономических наук

© 2014 Бердникова Надежда Владимировна

Дальневосточный государственный аграрный университет
675005, Амурская область, г. Благовещенск, ул. Политехническая, д. 86
E-mail.ru: oet2004@ya.ru

Проанализированы: главная (ведущая) отрасль сельского хозяйства - производство товарной продукции; дополнительные отрасли, обеспечивающие более полное использование земли, и подсобные отрасли, которые непосредственно не связаны с производством сельскохозяйственной продукции.

Ключевые слова: основное производство, вспомогательное производство, общепроизводственные затраты, общехозяйственные затраты, брак в производстве, обслуживающие производства, расходы будущих периодов.

Методы учета производственных затрат и исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции в значительной мере определяются особенностями отраслей и производств.

Для учета затрат применяются в бухгалтерском учете счета: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные затраты", 26 "Общехозяйственные затраты", 28 "Брак в производстве", 29 "Обслуживающие производства", 97 "Расходы будущих периодов".

Отрасли сельскохозяйственных предприятий группируют в зависимости от профиля деятельности предприятия. По внутрихозяйственному назначению отрасли подразделяют на главные, дополнительные (второстепенные), подсобные, или вспомогательно-обслуживающие.

Главной (ведущей) называется отрасль, продукция которой составляет наибольший удельный вес в валовой и товарной продукции хозяйства. Ее назначение - производство товарной продукции. Данная отрасль потребляет наибольшее количество трудовых, материальных, денежных и других видов ресурсов предприятия. Главная отрасль определяет специализацию хозяйства.

Дополнительными считают отрасли, обеспечивающие более полное использование земли, средств производства и труда в хозяйстве и создающие производственные условия для развития главной отрасли. Они являются дополнением к основной технологической цепочке производства сельскохозяйственной продукции. Дополнительные отрасли, как правило, обеспечивают наи-

более полное использование всех видов ресурсов предприятия, увеличивают выход продукции с единицы продукции, с единицы ресурсов, повышают эффективность работы предприятия в целом. При этом следует отметить, что дополнительные отрасли по сравнению с главной имеют меньшую долю товарной продукции в структуре товарной продукции предприятия.

Подсобными называют отрасли, которые непосредственно не связаны с производством сельскохозяйственной продукции. Подсобные отрасли наиболее динамично стали развиваться в условиях обострения конкурентной борьбы. Поскольку сельскохозяйственное предприятие обеспечивает рабочими местами множество предприятий смежных отраслей, которые в конечном итоге приносят прибыль, в современных условиях выгодно стало развитие подсобных отраслей непосредственно на самом сельскохозяйственном предприятии. Вышеназванная практика привела к созданию на территории Российской Федерации агрофирм, холдингов и т.д. Эти отрасли служат для создания или поддержания нормальных условий производства, а также для выработки несельскохозяйственных изделий. По своему назначению подсобные отрасли подразделяют на предприятия, обслуживающие главные и дополнительные отрасли, и на предприятия по переработке сельскохозяйственной продукции или выработке несельскохозяйственных изделий.

Продукция подсобных отраслей является, как правило, конечным продуктом, готовым к реализации. Продукция предприятий по переработке

сельскохозяйственного сырья или выработке несельскохозяйственных изделий используется в хозяйстве и реализуется на сторону. Таким образом, производственное предприятие обеспечивает дополнительный уровень дохода, в противном случае предприятие без наличия данных производств реализовывало бы все свое произведенное сырье и предприятия - переработчики сельскохозяйственной продукции получали бы прибыль. Наличие этих производств способствует лучшему использованию трудовых ресурсов хозяйства и дает дополнительные доходы. К ним относят мельницы, крупорушки, маслодельные и сыроваренные заводы, предприятия для обслуживания бытовых нужд населения (столовые, бани, прачечные и др.) и т.д.

Укрупнение производства является одним из факторов конкурентной борьбы, позволяет снижать уровень издержек, посреднических расходов, обеспечивает большую величину прибыли на вложенный рубль ресурсов. Каждая отрасль производит конкретную продукцию или оказывает дополнительные услуги. Например, главные и дополнительные отрасли дают зерно, солому, мясо, молоко, шерсть, мед, воск и т.д., подсобные - крупу, муку, услуги холодильного оборудования, кирпич, средства труда или услуги по перевозке грузов, освещению, водоснабжению и т.п. Следовательно, в каждой отрасли есть свой объект для исчисления себестоимости.

Большинство сельскохозяйственных отраслей производит не один, а несколько видов продукции. Это вызывает необходимость исчислять себестоимость каждого вида продукции.

Полученную продукцию в рамках бухгалтерского учета, планирования, бюджетирования, управления активами подразделяют на основную и побочную. Основной называют продукцию, ради производства которой создана отрасль. Например, основной продукцией зерновой отрасли является зерно. К побочной относят продукцию, которую получают вместе с основной (при производстве зерна - солома и мякина, в животноводстве - навоз, шерсть-линька, в льноводстве - костра и т.д.).

Для потребителя продукции ее значимость может являться равной, но для предприятия необходимо осуществлять подобное разделение. Производства дают несколько видов равноценной основной и побочной продукции. Такую продукцию называют сопряженной. Так, в молочном

животноводстве получают молоко и приплод, в овцеводстве - шерсть и мясо, в птицеводстве - яйца и мясо.

Работа вспомогательных производств формирует показатели результативности и эффективности деятельности производств, относящихся к основному виду деятельности организации.

К вспомогательным производствам в основном относят ремонтные производства (ремонтно-механические, ремонтно-строительные мастерские), автомобильный транспорт, энергетические производства (электростанции, компрессорные цехи, паросиловые станции, котельные), водоснабжение (водонасосные станции, водонапорные башни, водопроводы), гужевого транспорт (работа лошадей, волов и другой живой тягловой силы), машинно-тракторный парк, ремонт зданий и сооружений, тарное и тароремонтное производства (цехи по изготовлению и ремонту бочек, ящиков, коробов, банок жестяных и другой тары), производственные (учебные) мастерские и др.

Следовательно, вспомогательные производства - это производства, обеспечивающие бесперебойную работу основного производства организации.

Производственные затраты собирают по дебету, а выход продукции (выполненных работ и оказанных услуг) вспомогательных производств отражают по кредиту счета № 23 "Вспомогательные производства".

Для каждого вида вспомогательных производств на этом счете открывают соответствующий субсчет:

№ 23-1 "Ремонтные производства";

№ 23-2 "Машинно-тракторный парк"

№ 23-3 "Ремонт зданий и сооружений"

№ 23-4 "Автомобильный транспорт";

№ 23-5 "Энергетические производства (хозяйства)";

№ 23-6 "Водоснабжение";

№ 23-7 "Гужевого транспорт";

№ 23-8 "Тарное и тароремонтное производство";

№ 23-9 "Производственные (учебные) мастерские";

№ 23-10 "Прочие производства".

По всем видам вспомогательных производств учет затрат ведут в соответствии с типовой номенклатурой статей.

Объектами исчисления себестоимости служат: в ремонтных мастерских - заказы, отдель-

ные отремонтированные объекты или изготавливаемые изделия, по грузовому автотранспорту - 10 т·км; по живой тягловой силе - 1 рабочий день; по электростанции - 10 кВт·ч электроэнергии; по водоснабжению - 1 м³ воды.

Типичным для большинства видов производств является применение в качестве регистра аналитического учета лицевого счета, производственного отчета.

На субсчете 1 "Ремонтные производства" учитывают по дебету 23 "Вспомогательные производства" как прямые затраты, так и распределяемые на все виды ремонтов, изготовление деталей. В конце года по дебету счета могут оставаться остатки, которые будут отражать сумму незаконченного капитального ремонта или текущий ремонт изготавливаемых материальных ценностей. Данные затраты остаются на дебете счета и считаются незавершенным производством, при этом по мере завершения работ затраты списывают на счета подразделений, для которых они выполнялись, это списание осуществляется по кредиту 23/1 на сумму фактически произведенных затрат.

Учет затрат организуется по следующим основным статьям:

1. Заработная плата.

На данную статью относят оплату труда работников, занятых непосредственно на ремонте конкретного объекта, на изготовлении деталей или ТО.

Проводка Дт23/1 Кт70, основанием, как правило, является наряд на сдельную работу.

2. Отчисления в государственные внебюджетные фонды.

По указанной статье учитывают суммы, подлежащие перечислению в государственные внебюджетные фонды, исчисленные от суммы фонда оплаты труда.

Проводка Дт23/1 Кт69.

3. Сырье и материалы.

Вышеназванная статья включает стоимость запасных частей и ремонтных материалов, необходимых для ремонта, ТО и для изготовления деталей, стоимость нефтепродуктов.

Проводка Дт23/1 Кт10.

4. Затраты на содержание основных средств.

По данной группе затрат включают затраты по содержанию основных средств, используемых непосредственно в ремонте или при изготовлении деталей (обслуживании и эксплуатации).

Четвертая группа затрат разделяется на следующие виды:

а) оплата труда работников, обслуживающих данные основные средства с отчислениями, - Дт 23/1 Кт 70,69;

б) стоимость ГСМ, потребленных на работу оборудования, - Дт 23/1 Кт10;

в) сумма начисленного износа по оборудованию ремонтных мастерских - Дт23/1 Кт02

г) расходы на ремонт оборудования.

Если на предприятии создается ремонтный фонд, то списываются затраты по ремонту за счет созданного фонда.

Если фонд не создается, то затраты по ремонту списывают либо по элементам затрат, либо общей суммой на всю стоимость ремонта.

Соответственно бухгалтерская проводка Дт 23/1 Кт10, 60, 70, 69 и т.д.

5. Работы и услуги.

По названной статье затрат собираются затраты по выполненным работам и оказанным услугам собственными вспомогательными производствами. Услуги списывают на основании разработанных ведомостей бухгалтерской проводкой Дт23/1 Кт 23/2-9.

В указанной статье затрат отражают списание затрат на вспомогательное производство, по выполненным сторонними организациями для производств работ и услуг по транспортировке, техническому обслуживанию и т.д. Дт 23/1 Кт60.

Кроме вышеперечисленных статей, по субсчету 1 организован учет и по ст. 6 "Затраты по организации и управлению", и по ст. 7 "Прочие затраты".

Главная особенность учета затрат по вспомогательным производствам состоит в том, что затраты учитывают по плановой себестоимости с доведением ее в конце отчетного года до фактической. При этом специфика закрытия счетов на предприятиях выражена в очередности закрытия счетов при определении финансового результата, и, как известно из теории бухгалтерского учета, счета учета затрат по вспомогательным производствам закрываются в первую очередь. Следовательно, предприятие, списавшее оказанные услуги вспомогательных производств в течение отчетного периода по плановой себестоимости при оказании услуг сторонним организациям, имеет риск невозможности списания путем дополнительной проводки калькуляционных разниц в сторону удорожания указанных работ и услуг.

Счета закрываются последовательно. Так, после закрытия счета 23 списанию подлежат затраты по счетам 25 и 26, далее счет 20, после счет 43, счет 45 (если предусмотрен), 90, 99, 84.

В результате предприятие самостоятельно вынуждено будет покрывать подобные разницы за счет своих ресурсов и тем самым нести необоснованные убытки, поэтому большинство хозяйствующих субъектов организует работу вспомогательных производств только для оказания услуг структурным подразделениям предприятий.

Для ремонтных мастерских подобная практика досписания калькуляционных разниц является актуальной только по тем видам работ, которые были оказаны в плановой оценке. В отличие от учета затрат в других видах вспомогательных производств субсчет «Ремонтные мастерские» формирует затраты, как правило, в фактической себестоимости на основании сметы по каждому виду ремонта, основной проблемой будет являться использование при составлении сметы расходных материалов и необходимых услуг не в плановой оценке, а в реальной, рыночной, фактической стоимости. Данная особенность потребует от работы финансовых, плановых служб предприятия скоординированной работы, в противном случае незапланированные убытки для предприятий, имеющих вспомогательные производства, неизбежны.

В целом же, особенностью субсчетов, открытых к счету 23, является то, что внутри каж-

дого субсчета открываются отдельные аналитические счета для учета расходов по управлению и организации видов вспомогательных производств.

Накопленные на аналитических счетах цеховые, накладные расходы, расходы по организации и управлению подразделения (например, ремонтная мастерская) вспомогательного производства в конце периода списываются проводкой Дт23/1 Кт23/1 цеховые расходы, что также является особенностью бухгалтерского учета по счету 23.

По каждому виду производств составляют отдельную классификацию затрат. Однако вышеприведенный перечень статей затрат является характерным для каждого вида производств.

Предприятие самостоятельно устанавливает статьи затрат, но при этом новые статьи должны быть легко унифицированы в типовые статьи затрат, предусмотренные в типовых формах, регистрах синтетического учета затрат по соответствующему производству.

1. Стерликов Ф.Ф. Модели хозяйствования // Экономические науки. 2012. № 3.

2. Стерликов Ф.Ф., Шовунова Н.Ю. Экономический кластер как единая цепочка добавленной стоимости // Актуальные проблемы экономической науки и образования: сб. науч. тр. М., 2013.

3. Гуськова М.Ф., Карданская Н.Л., Стерликов Ф.Ф. Экономические потребности на разных уровнях хозяйствования // Вопросы экономики и права. 2013. № 9.

Поступила в редакцию 05.03.2014 г.