

Порядок формирования рабочего плана счетов бухгалтерского учета в рамках группировки затрат по местам возникновения и центрам ответственности на сельскохозяйственных предприятиях*

© 2014 Рыжова Любовь Илларионовна
кандидат экономических наук, доцент
Марийский государственный университет
424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 1
E-mail: rli.2012@yandex.ru

Проблемам формирования рабочего плана счетов бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях посвящена данная статья. Рассмотрен порядок создания рабочего плана счетов в зависимости от группировки затрат по местам возникновения и центрам ответственности. Предложены к внедрению на сельскохозяйственных предприятиях счета второго, третьего и четвертого порядка, разработанные с учетом технологических особенностей данных отраслей.

Ключевые слова: бухгалтерский управленческий учет, рабочий план счетов, затраты, места возникновения затрат, центры ответственности, сельскохозяйственные предприятия.

При внедрении бухгалтерского управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях большое значение имеет создание рабочего плана счетов. При этом необходимо определить, какое же количество счетов должно быть использовано в зависимости от потребностей руководства в той или иной информации.

В рамках управленческого учета информация для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) может группироваться на счетах 20-29 путем формирования аналитического учета. При этом группировку необходимо осуществлять отдельно по калькуляционным статьям, объектам калькулирования, местам возникновения и центрам ответственности. В данной статье рассмотрим порядок группировки затрат по местам возникновения и центрам ответственности. Данная группировка на счетах бухгалтерского учета имеет свои особенности, которые связаны с информацией о планируемых и фактических затратах по статьям в разрезе мест возникновения и центров ответственности. Местом возникновения затрат на сельскохозяйственных предприятиях являются их структурные подразделения (цех, участок, бригада, ферма, отдел), по которым организуется учет и планирование затрат на производство продукции (работ, услуг) для контроля и управления. Например, на анализируемых предприятиях Республики Марий Эл можно выде-

лить следующие места возникновения затрат: цех растениеводства (производственный участок □ 1, □ 2), цех животноводства (ферма КРС, свиноводческая ферма, птицеферма и др.), племенной цех, цех по переработке (молока, мяса, овощей, плодов и др.), цех забоя, кормоцех и др.

При формировании рабочего плана счетов необходимо открыть счета второго порядка для учета затрат по местам и центрам формирования:

- 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования”;
- 233 “Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования”;
- 253 “Общепроизводственные расходы по местам затрат и центрам формирования”;
- 263 “Общехозяйственные расходы по местам затрат и центрам формирования”;
- 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”.

Счета второго порядка должны содержать аналитические данные не только по местам и центрам формирования, но и по статьям. Поэтому необходимо дополнительно открыть счета третьего и четвертого порядка.

Счет 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования” необходим для учета нормативных затрат по местам и центрам формирования, которые относятся к подразделениям основного производства (растениеводства, животноводства, промышленного производства). Так как предприятия сельского хозяйства имеют свои особенности, то, на наш взгляд, целесообразно открытие следующих счетов третьего порядка в разрезе центров ответственности:

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ проекта проведения научных исследований “Разработка концепции и внедрение системы управленческого учета на сельскохозяйственных предприятиях Республики Марий Эл в условиях нестабильной финансовой ситуации”, проект □ 14-12-12003.

- 20301 “Основное производство по цеху растениеводства”;
- 20302 “Основное производство по цеху животноводства”;
- 20303 “Основное производство по цеху забоя”;
- 20304 “Основное производство по цеху переработки”;
- 20305 “Основное производство по кормоцеху”;
- 20306 “Основное производство по прочим местам затрат и центрам формирования”.

К данным счетам третьего порядка открываются дополнительные счета четвертого порядка в разрезе нормативных затрат. Например:

- 203011 “Прямые материальные затраты по цеху растениеводства”;
- 203012 “Прямые трудовые затраты по цеху растениеводства”;
- 203021 “Прямые материальные затраты по цеху животноводства”; и др.

По дебету счета 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования” отражаются суммы прямых фактических затрат по местам и центрам формирования в корреспонденции со счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”. По кредиту счета 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования” учитываются нормативные затраты на фактический выпуск продукции за месяц по местам и центрам формирования в корреспонденции со счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”.

Дебетовое сальдо по счету 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования” показывает отклонение в сумме превышения фактических затрат над нормативными. Кредитовое сальдо отражает экономию фактических затрат по сравнению с нормативными. В течение отчетного периода сальдо отражается накопительно с начала года. В конце отчетного периода счет 203 “Основное производство по местам затрат и центрам формирования” закрывается счетом 273.

Счет 233 “Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования” предназначен для обобщения информации о нормативных (плановых) и прямых фактических затратах по местам и центрам формирования, которые выделены в подразделениях вспомогательного производства. По дебету счета 233 “Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования” показывается сумма прямых фактических затрат, по кредиту нормативные затраты на выпуск продукции (работ,

услуг) в корреспонденции со счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”. Сальдо по счету 233 “Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования” формируется нарастающим итогом с начала года и показывает отклонение фактических затрат от нормативных. В конце отчетного года данный счет закрывается и сумма относится на счет 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”. К счету 233 “Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования” открываются дополнительные счета третьего порядка по местам затрат и центрам формирования и счета четвертого порядка по статьям затрат.

Счет 253 “Общепроизводственные расходы по местам затрат и центрам формирования” предназначен для обобщения косвенных затрат по центрам ответственности и статьям сметы общепроизводственных расходов. На данном счете формируется информация по статьям затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственных расходов. Детальная информация собирается на счетах третьего порядка в разрезе мест затрат и центров формирований и четвертого порядка в разрезе сметных статей каждого центра ответственности. По дебету счета 253 “Общепроизводственные расходы по местам затрат и центрам формирования” отражается сумма фактических затрат общепроизводственных расходов, которая собирается на счетах третьего и четвертого порядка в корреспонденции со счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”. По кредиту счета 253 “Общепроизводственные расходы по местам затрат и центрам формирования” записываются затраты по утвержденной смете соответствующего центра формирования с расшифровкой по статьям в корреспонденции со счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”. Конечное сальдо по счету формируется накопительно с начала года и показывает отклонение фактических затрат от утвержденных по смете. Сальдо по дебету отражает перерасход по данной статье, сальдо по кредиту – экономию. В конце года счет закрывается счетом 273 “Формирование затрат по местам и центрам формирования”, т.е. сальдо не имеет.

Счет 263 “Общехозяйственные расходы по местам затрат и центрам формирования” предназначен для учета и контроля общехозяйственных расходов по местам и центрам формирования в разрезе сметных статей. По дебету данного счета формируется сумма фактических затрат общехозяйственных расходов, которая отражается на счетах третьего и четвертого порядка в корреспонденции со счетом 273 “Формирование зат-

**Счета управленческого учета при формировании группировки по местам затрат
и центрам формирования на сельскохозяйственных предприятиях**

Счета второго порядка	Счета третьего порядка	Счета четвертого порядка
203 "Основное производство по местам затрат и центрам формирования"	20301 "Основное производство по цеху растениеводства"	203011 "Прямые материальные затраты по цеху растениеводства" 203012 "Прямые трудовые затраты по цеху растениеводства" 203021 "Прямые материальные затраты по цеху животноводства" и др.
	20302 "Основное производство по цеху животноводства"	
	20303 "Основное производство по цеху забоя"	
	20304 "Основное производство по цеху переработки"	
	20305 "Основное производство по кормоцеху"	
	20306 "Основное производство по прочим местам затрат и центрам формирования"	
233 "Вспомогательное производство по местам затрат и центрам формирования"	23301 "Машинно-тракторный парк по местам затрат и центрам формирования"	233011 "Прямые материальные затраты по машинно-тракторному парку" 233012 "Прямые трудовые затраты по машинно-тракторному парку" 233021 "Прямые материальные затраты по автомобильному транспорту" 233022 "Прямые трудовые затраты по автомобильному транспорту" и др.
	23302 "Автомобильный транспорт по местам затрат и центрам формирования"	
	23303 "Ремонтные мастерские по местам затрат и центрам формирования"	
	23304 "Энергетические производства и хозяйства по местам затрат и центрам формирования"	
	23305 "Водоснабжение по местам затрат и центрам формирования"	
	23306 "Гужевого транспорт по местам затрат и центрам формирования"	
	23307 "Прочие вспомогательные производства по местам затрат и центрам формирования"	
253 "Общепроизводственные расходы по местам затрат и центрам формирования"	25301 "Общепроизводственные расходы цеха растениеводства"	253011 "Косвенные материальные затраты по цеху растениеводства" 253012 "Косвенные трудовые затраты по цеху растениеводства" 253021 "Косвенные материальные затраты по цеху животноводства" и др.
	25302 "Общепроизводственные расходы цеха животноводства"	
	25303 "Общепроизводственные расходы цеха по переработке сельскохозяйственной продукции" и др.	
263 "Общехозяйственные расходы по местам затрат и центрам формирования"	26301 "Общие управленческие расходы по отдельным службам (подразделениям) предприятия"	263011, 263021, 263031 "Затраты, связанные с управлением производства" 263012, 263022, 263032 "Затраты на изобретательство и рационализацию" 263013, 263023, 263033 "Затраты на содержание и эксплуатацию объектов ОХР" 263014, 263024, 263034 "Затраты по подготовке и переподготовке кадров" 263015, 263025, 263035 "Амортизация" 263016, 263026, 263036 "Налоги и сборы" 263017, 263027, 263037 "Прочие затраты"
	26302 "Общие управленческие расходы по отдельным лабораториям"	
	26303 "Общие управленческие расходы по отделам и прочим подразделениям, где они возникают"	
Счет 273 "Формирование затрат по местам и центрам формирования"		

рат по местам и центрам формирования". По кредиту счета 263 "Общехозяйственные расходы по местам затрат и центрам формирования" отражаются затраты по утвержденной смете соответствующего центра формирования с расшифровкой по статьям в корреспонденции со счетом 273 "Формирование затрат по местам и центрам формирования". Конечное сальдо по счету формируется накопительно с начала года и показывает отклонение фактических затрат от утвержденных по смете. Сальдо по дебету отражает перерасход по данной статье, сальдо по кредиту - экономию. В конце года счет закрывается аналогично счету 253, т.е. сальдо не имеет. Все рас-

смотренные выше счета второго, третьего и четвертого порядка при формировании группировки по местам затрат и центрам формирования сведем в таблицу.

Таким образом, разработанный рабочий план счетов бухгалтерского управленческого учета имеет ряд преимуществ и может быть рекомендован для использования на сельскохозяйственных предприятиях:

- данный план счетов дает возможность получать внутреннюю управленческую информацию достаточно точно и своевременно;
- он позволяет формировать накопительную информацию на аналитических счетах управлен-

ческого учета с отражением отклонений от планово-учетных показателей, что создает оперативность контрольных и управленческих процедур;

- плановые данные формируются параллельно с фактическими на аналитических счетах управленческого учета путем двойной записи, что исключает выявление необоснованных отклонений;

- на счета управленческого учета вводятся плановые показатели деятельности по местам затрат и центрам ответственности, что позволяет на определенный момент времени увидеть отклонения по сальдо счетов управленческого учета в абсолютном и относительном выражении;

- разработанный рабочий план счетов дает возможность оперативного объединения основных показателей управленческого учета для высшего руководства предприятия и представления

информации на все уровни управления по мере необходимости;

- управленческие счета по структуре выступают как основа, объединяющая всю систему управленческого учета, с присущей ей своевременностью, оперативностью и гибкостью.

1. Лисович Г.М., Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. Ростов н/Д., 2000.

2. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). М., 2006.

3. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т 2. Ч. 2 Бухгалтерский управленческий учет. Ч. 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2002.

4. Рыжова Л.И., Николаева Л.В. Формирование и совершенствование учетного обеспечения управления затратами в коневодстве: монография / Л.И. Рыжова, Л.В. Николаева; Мар. гос. ун-т. Йошкар-Ола, 2010.

Поступила в редакцию 06.07.2014 г.