Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Департамент финансов и бухгалтерского учета

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях

gost.e-ecolog.ru

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Департамент финансов и бухгалтерского учета

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА СОДЕРЖАНИЕ МАШИННО-ТРАКТОРНОГО ПАРКА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Москва – 2006 г.

При подготовке настоящих Методических рекомендаций для Министерства сельского хозяйства Российской Федерации кафедра бухгалтерского учета и аудита Российского государственного аграрного университета - МСХА им. К.А. Тимирязева привлекла следующих специалистов:

Фастова Е.В. (Департамент финансов и бухгалтерского учета сельского хозяйства Российской Федерации), **Хоружий Л.И.** (Кафедра бухгалтерского учета и аудита РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева) – руководители;

Белов Н.Г., Костина Р.В., Павлычев А.И., Шакиров Ф.К., Ахметов Р.Г., Джикия К.А., Хоружий В.И. (Кафедра бухгалтерского учета и аудита, кафедра финансов, кафедра организации сельскохозяйственного производства РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева);

Алборов Р.А. (Кафедра бухгалтерского учета и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии);

Кокорев Н.А. (Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита Калужского филиала РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева)

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях предназначены для руководителей, бухгалтеров и экономистов сельскохозяйственных организаций, работников бухгалтерских служб сельскохозяйственных органов, научно-исследовательских учреждений, преподавателей и студентов экономических учебных заведений.

Содержание

I. Общие положения 4
II. Современные подходы к формированию и организации деятельности машинно-тракторного парка 9
III. Организация первичного учета затрат на содержание машинно-тракторного парка 20
А. Общий порядок ведения первичного учета в машинно-тракторном парке 20
Б. Первичная документация по учету движения объектов машинно-тракторного парка 23
В. Первичная документация по учету труда и его оплате в машинно-тракторном парке 25
Г. Первичная документация по учету качества выполняемых механизированных работ 31
Д. Первичная документация по учету транспортных работ тракторов 38
Е. Первичная документация по учету потребления материальных ресурсов и затрат по ремонту и техническому обслуживанию машинно-тракторного парка 38
IV. Организация сводного учета затрат на содержание машинно-тракторного парка 44
А. Общий порядок ведения сводного учета в машинно-тракторном парке 44
Б. Сводный учет затрат на выполнение механизированных работ в растениеводстве 47
V. Организация аналитического и синтетического учета затрат на содержание машинно-тракторного парка 58
А. Общий порядок систематизации затрат на содержание машинно-тракторного парка 58
Б. Аналитический учет затрат и выполненных работ по машинно-тракторному парку 64
VI. Калькулирование себестоимости работ, выполненных машинно-тракторным парком 96
VII. Особенности автоматизации бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка 101
VII. Управленческие аспекты бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка. 115
Приложения 122

Утверждаю:
Директор Департамента
финансов и бухгалтерского учета
Минсельхоза России
_____Е.В. Фастова
«____»_____ 2006 г.

I. Общие положения

1. Настоящие Методические рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая и его отраслевые особенности в сельском хозяйстве, установленные, в частности, следующими нормативными актами Министерства сельского хозяйства Российской Федерации:

- Методическими рекомендациями по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций;
- Методическими рекомендациями по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях;
- Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях;
- Методическими рекомендациями по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях;
- Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях;
- Методическими рекомендациями по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях.

2. Настоящие Методические рекомендации распространяются на сельскохозяйственные организации всех организационно-правовых форм, за исключением крестьянских (фермерских) хозяйств и иных субъектов малого предпринимательства.

3. Применительно к порядку, изложенному в настоящих Методических рекомендациях, могут формироваться затраты на содержание машинно-тракторного парка при разработке бизнес-планов, инвестиционных проектов, текущих бюджетов и иных планово-экономических расчетов в сельскохозяйственных организациях.

4. Используемые в настоящих Методических рекомендациях понятия означают:

машинно-тракторный парк связанный с ремонтом, обслуживанием и эксплуатацией тракторов, комбайнов, других самоходных машин (кроме грузовых и легковых автомобилей), прицепных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий, а также гаражей, навесов, площадок и других объектов основных средств, предназначенных для этих целей.

Машинно-тракторный агрегат – сочетание энергетической части (трактор, самоходное шасси), передаточный механизм и рабочие машины (орудия).

Применяемые машинно–тракторные агрегаты различают:

– по способу проведения работы – подвижные, стационарные;

– по наименованию выполняемой работы – пахотные, посевные, уборочные и т.д.;

– по способу машин – одномашинные, состоящие из трактора (самоходного шасси) и одной сельскохозяйственной машины; многомашинные – из трактора, сцепки и нескольких однотипных машин; комбинированные – из тракторов, нескольких разнотипных машин, выполняющих одновременно разные виды работ;

– по сочетанию энергетической части, передаточного механизма и машины (орудия) – прицепные, навесные, полунавесные, самоходные;

– по способу использования энергии – тяговые, тягово-приводные;

по количеству используемых источников энергии – агрегата с единым источником, агрегата с двумя и более источниками энергии.

Производственный процесс – совокупность последовательных технологических и естественных (биологических) процессов, направленных на получение сельскохозяйственной продукции.

Производственный цикл – период времени, в течение которого выполняется производственный процесс (от начала работ до получения конечной продукции).

Технологический процесс (применительно к земледелию) – способ или совокупность способов обработки почвы, растений с помощью химических, механических или других физических воздействий с целью направленного изменения их свойств или состояния.

Технологическая операция (сельскохозяйственная работа) – конкретная реализация технологического процесса тем или иным способом.

Технологическая операция является основной расчетной и учетной единицей при организации выполнения производственного процесса и представляет собой совокупность основной и одной или нескольких вспомогательных операций.

Основная технологическая операция – часть технологического процесса, имеющая законченное действие или ряд действий, выполненных одним работником (механизатором) или группой работников на одном рабочем месте (загон, участок, поле и т.д.), в результате которых обрабатываемый материал (семена, почва, растение и т.д.) приобретает новое положение или новые требуемые свойства.

Вспомогательные технологические операции – комплекс работ по обеспечению выполнения основных технологических операций. Они включают в себя подготовительно-заключительные работы (подготовка поля, подготовка агрегата и др.) и сопутствующие работы (технологическое обслуживание, регулировка машин в загоне, контроль и оценка качества работы и т.д.).

Основные и вспомогательные технологические операции при механизированном возделывании сельскохозяйственных культур реализуются с помощью тракторов, сельскохозяйственных машин и орудий с определенным набором сменных рабочих органов или приспособлений; эффективность выполнения операций зависит от технических параметров используемой техники, режимов ее работы и возможности соответствующих ее регулировок применительно к конкретным условиям работы.

Работа – деятельность машинно-тракторного парка, результаты которой имеют материальное выражение (в частности, механизированные полевые работы).

Услуга – деятельность машинно-тракторного парка, результаты которой не имеют материального выражения (в частности, тракторные транспортные работы).

Технология производства сельскохозяйственного продукта (применительно к растениеводству) – совокупность технологических процессов и операций, связанных с выращиванием, уборкой, транспортированием, первичной обработкой, складированием и хранением урожая, обеспечивающих получение запланированного количества и определенного (заданного) качества конечной сельскохозяйственной продукции.

Индустриальная технология – регламентированное выполнение всего комплекса технологических операций оптимальным составом машин в соответствии с зональными научно-обоснованными технологиями, которые обеспечивают получение запланированного количества и заданного качества продукции и исключают затраты тяжелого физического труда. Эффективность индустриальной технологии достигается за счет использования факторов интенсификации производства сельскохозяйственной продукции.

Интенсивная технология базируется на комплексе следующих условий:

– использовании комплекса машин;

– подборе лучших предшественников, новых высокопродуктивных устойчивых к полеганию и осыпанию сортов и гибридов для конкретных почвенно-климатических зон;

– обеспечении оптимальной кислотности почвы, сбалансированного наличия в ней питательных веществ;

– применении регуляторов роста и интегрированной защиты растений от сорняков, вредителей и болезней;

– предположении дробного внесения высокоэффективных минеральных удобрений в различные фазы развития и роста растений при единовременном внесении высоких доз органических удобрений под основную обработку почвы.

При этом предусматривается своевременное и высококачественное выполнение всего комплекса агротехнических мероприятий.

Технологическая карта – обоснованные основные требования к возделыванию сельскохозяйственных культур в конкретных условиях производства, изложенные в виде таблицы, содержащей:

– последовательное перечисление работ и объема их выполнения, применяемых материальных ресурсов и норм их использования;

– основные агротехнические требования, календарные сроки и продолжительность каждой технологической операции;

– рациональные составы машинных агрегатов и их количество;

– режимы использования машинных агрегатов, потребность в обслуживающем персонале и его квалификации;

– количество часов работы и дневную выработку;

– потребность машин в топливе, затраты труда и прямых издержек на единицу работы и весь объем.

Операционная технология выполнения сельскохозяйственной работы – совокупность способов, правил выполнения основных и вспомогательных технологических операций, их последовательность и закономерность в зависимости от внешних (производственных, агрометеорологических и др.) условий работы машинно-тракторного агрегата.

Контроль качества выполнения механизированных работ – система отслеживания соответствия их фактического состояния заданным параметрам в соответствии с принятой технологией производств сельскохозяйственного продукта.

В зависимости от технологического процесса, трудоемкости контроля, условий эксплуатации техники, наличия специалистов и приборов применяют различные виды контроля качества, но во всех случаях необходимо выбирать такой способ и вид контроля, которые давали бы объективные и достоверные результаты.

В зависимости от цели контроля различают предупредительный, текущий и приемочный контроль.

Предупредительный контроль - определение качества работы по всем показателям во время первых двух заходов в загон. В ходе предупредительного контроля уточняют технологические регулировки применительно к конкретным условиям работы.

Текущий контроль – выявление соблюдения агротехнических и технологических условий в ходе выполнения механизированных работ.

Приемочный контроль - проверка качества выполненной работы с целью оценки ее соответствия агротехническим требованиям в ходе приемки.

5. Рациональная организация бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка призвана обеспечить:

• своевременную и правильную идентификацию при отражении затрат с целью определения результативности и эффективности тракторных работ;

• системное накопление информации о затратах машинно-тракторного парка для организации оперативного контроля за уровнем потребления используемых ресурсов и анализа формирования себестоимости его работ;

• накопление системы показателей, необходимых для определения экономической эффективности использования отдельных тракторов, марок и тракторного парка в целом;

• экономически обоснованное включение затрат машинно-тракторного парка в издержки по производству сельскохозяйственной продукции.

II. Современные подходы к формированию и организации деятельности машинно-тракторного парка

6. В современных условиях активное использование машинных технологий и успешная работа машинно-тракторного парка выступают одним из важнейших средств обеспечения эффективного функционирования каждого сельскохозяйственного товаропроизводителя. В связи с этим, исходя из условий свободного рынка при формировании стратегии развития машинно-тракторного парка, необходимо в каждой организации использовать возможности выбора техники, систем технической поддержки и других сервисных услуг, определяя тем самым его рациональную структуру и эффективное использование в производственном процессе, что в свою очередь обуславливает необходимость разработки своей технической политики в увязке с национальными и региональными программами технического развития.

При отсутствии ограничений на землепользование увеличение вложений в средства механизации ведет к прямому увеличению объемов производства за счет простого расширения обрабатываемых площадей или увеличения количества животных.

Вместе с тем применяемые машинно-технологические системы оказывают мощное влияние не только на увеличение объемов производства продукции, но и на общественную оценку агроэкологических систем, норм и законов, исходящих из социальной ответствен-

ности, что обусловлено острой необходимостью сохранения основных природных ресурсов сельскохозяйственного производства (почвы, воды, воздуха и энергии).

Поэтому сельскохозяйственные товаропроизводители в полной мере должны учитывать долгосрочные эффекты от методов ведения хозяйства, а не только максимизировать прибыль в короткие промежутки времени.

7. При реализации намечаемых мер в рамках обозначенных при разработке локальной технической политики и программы развития машинно-тракторного парка, в частности, необходимо исходить из следующих основных условий:

– увеличение объемов производства при уменьшении площади земель сельскохозяйственного назначения;

– уменьшение количества применяемых невознобновляемых источников энергии;

– снижение затрат на производство;

– улучшение качества сельскохозяйственной продукции;

– уменьшение воздействия применяемых технологий и методов управления на окружающую среду;

– увеличение зависимости хозяйств от перерабатывающей сети;

– расширение производства дорогостоящих сельхозпродуктов для особых секторов рынка продовольствия.

Основная цель такого подхода – устойчивое ведение и развитие сельскохозяйственного производства, сохранение, улучшение и более эффективное использование естественных (природных) ресурсов посредством интегрированного управления землепользованием и биологическими ресурсами в сочетании с оптимальным технологическим обеспечением. Следовательно, современные машинно-технологические системы должны быть ориентированы на достижение комплексных целей (продуктивных, защиты окружающей среды, экономических и социальных).

8. Важной характеристикой вышеуказанного подхода является оценка действенности функционирующих машинно-технологических систем и установление иерархии приоритетов на будущее, что в свою очередь зависит от сочетания конкретных условий хозяйствования:

Вариант 1. В случае изобилия земельных ресурсов и существующих ограничений по трудовым ресурсам применение техничес-

ких средств механизации может повысить продуктивность угодий и объемы производства.

Вариант 2. При недостаточном количестве земельных площадей и изобилии трудовых ресурсов необходимы интенсивные технологии с высоким биологическим и химическим потенциалом. В таких случаях могут быть необходимы дополнительные вложения для реализации потенциальных возможностей машинных технологий и снижения стоимости производства.

Вариант 3. В условиях недоиспользования земельных и трудовых ресурсов из-за существующей сезонности использования машин машинные технологии уменьшают нехватку трудовых ресурсов в пиковые периоды (обычно при подготовке почвы).

Вариант 4. При нехватке трудовых и земельных ресурсов необходимы индустриальные и интенсивные технологии для достижения высокой продуктивности земли и труда.

Вариант 5. В условиях высокой стоимости труда машинные технологии необходимы для снижения стоимости производства.

Таким образом, в условиях рыночной экономики новые подходы к производственным процессам в земледелии, связанные с необходимостью использования различных технических и технологических систем, в значительной степени зависят от конкретных условий каждой организации и комбинации основных факторов производства и технологий.

9. При формировании концептуальных основ стратегии развития технических средств механизации производственных процессов следует руководствоваться следующими базовыми принципами, которые могут быть приняты во внимание при принятии решений.

Принцип планомерности. Данный принцип является общим при организации производств. Применительно к рассматриваемому аспекту он означает согласование планов развития различных отраслей основного производства и машиноиспользования.

Принцип комплексности означает, что мероприятия по решению вопросов технического и технологического совершенствования должны разрабатываться и внедряться не обособленно, а с учетом влияния всех факторов, в том числе и обусловленных проведением аналогичных мероприятий, включая проведенные в других отраслях сельскохозяйственного производства.

Принцип ритмичности проявляется в чередовании процесса производства продукции с помощью машинных технологий через строго установленные промежутки времени. Ритмичным считается производство, в котором в равные промежутки времени выполняется примерно равный или равномерно увеличивающийся объем работ по всем стадиям.

Принцип согласованности означает, что производственная мощность машин и механизмов, объединенных в одну технологическую цепь, должна быть согласована таким образом, чтобы пользоваться с максимальной эффективностью. Практическое применение этого принципа означает необходимость разработки планов развития производственно-технических мощностей с использованием данных о возможности потенциальных поставщиков, их готовности поставить технику с необходимыми техническими характеристиками и в необходимом количестве.

Принцип оптимальности основывается на технических и технологических закономерностях и означает, что при разработке организационно-технических мероприятий выходные показатели машинно-технических мероприятий (производительность, мощность, высвобождение рабочей силы и т. п.) были оптимальными, т.е. прочно увязывались с показателями тех элементов организационной структуры производства, на воздействие с которыми они рассчитаны. При этом внедрение новых технологий обработки земли без учета возможностей машиностроения обеспечить эти технологии необходимыми машинами и оборудованием практически невозможно. Следовательно, начинать такую разработку нужно с согласования возможных действий с потенциальными поставщиками или лизингодателями.

Принцип сбалансированности предполагает, что устойчивое технологическое развитие – процесс изменений, при котором эксплуатация технических ресурсов, направления вложений, ориентация технологического развития и системных изменений находятся в равновесии и увеличивают как текущий, так и будущий потенциал возможностей для удовлетворения потребностей общества. Достижение таких характеристик гораздо более сложная задача, чем просто поиск альтернативных методов ведения сельского хозяйства. Тем не менее в ближайшем будущем сельхозтоваропроизводители вынуждены будут применять более совершенные машинные технологии, позволяющие повысить про-

дуктивность при щадящем воздействии на окружающую среду. Безусловно, для хозяйств с устойчивым финансовым положением этот переход будет более легким, чем для организации экономически более слабых. Однако и они будут вынуждены принять целый ряд нововведений в направлении реализации более экологически безопасных технологий на основе более совершенных технических способов производства.

Принцип интеграции может предполагать самые различные сферы и масштабы машиноиспользования, вплоть до объединения в единый процесс научно-технических разработок и их внедрения, включая комплексную переработку получаемой продукции.

10. Перед формированием концепции стратегии технического развития необходимо провести анализ данного сектора производства, потребности в технических средствах механизации, а также имеющихся резервов для ее удовлетворения. Сбор данных по ценам, затратам (в частности, труда, машин, стоимости лизинга) и их планирование являются основными факторами при выявлении возможности реализации различных типов и уровней машинных технологий. Этот анализ позволяет осуществить описательное проектирование средних и долгосрочных поставок и потребностей в технических средствах механизации, допуская разные сценарии. Эта начальная работа служит предварительной оценкой, на основании которой выявляют целесообразность разработки более детальной стратегии.

Далее на следующем этапе формирования указанной стратегии осуществляют описание и анализ основной хозяйственной системы в отношении применения средств машинно-тракторного парка и определяют узкие места (неэффективные участки) в системе производства, которые могут быть решены агроинженерными способами.

На основании сбора данных выявляют технические и финансовые ограничения, а также решения, влияющие на процесс механизации, осуществляют диагноз проблем и принимают соответствующие решения выявленных проблем и имеющихся ограничений.

11. Содержание стратегии технического развития должно отражать взаимодействие трех главных групп, участвующих в процессе механизации: самих сельскохозяйственных организаций – потребителей, заинтересованных в получении технических

средств механизации своевременно и по более низкой цене; поставщиков, включающих отечественных производителей техники, распределителей, дилеров, импортеров, а также арендодателей (лизингодателей) машин; сельскохозяйственных органов, призванных оказывать содействие сельхозтоваропроизводителям, предотвращать ошибки рынка и гарантировать, что поставщики или лизингодатели удовлетворяют спрос потребителей эффективными и подходящими способами.

12. Принимаемые сельскохозяйственными товаропроизводителями решения о том, какие машины необходимо иметь, относятся к самым важным стратегическим и управленческим решениям, обуславливающим состояние экономики производства и общую конкурентоспособность организаций не только на ближайшую, но и длительную перспективу.

Стратегия машинных технологий производства является системообразующим фактором развития конкурентоспособных производственных систем, усиления вертикальной и горизонтальной интеграции между производителями, реализации научно-обоснованных систем ведения сельского хозяйства.

13. Эффективное применение машинных технологий невозможно без надлежащего **планирования использования** машинно-тракторного парка.

При этом первым шагом является общая характеристика организации, основанная на информации о природно-климатических, правовых и экономических условиях деятельности, данных об обеспеченности факторами производства, о специализации (производственной программе), фактической и экономической эффективности отдельных отраслей и финансовом положении предприятия в целом.

14. При определении оснащенности организации техникой необходимо установить ее наличие по группам согласно целевому назначению использования. Кроме того, важно установить стоимость техники – как балансовую, так и стоимость ее замещения и соответствующие амортизационные отчисления.

Далее определяются границы использования отдельных видов техники в зависимости от графика проведения полевых работ, т.е. определяется максимальная ежегодная загрузка машинно-тракторных агрегатов с учетом оптимальных сроков проведения отдельных видов работ и реальных погодных условий региона.

После этого планируют оснащенность организации трудовыми ресурсами Устанавливают численность постоянных работников, которая не может произвольно изменяться по причинам социального или личного характера. Затем определяют число механизаторов, способных управлять техникой и имеющих соответствующее образование, и число неквалифицированных работников, привлекаемых только на конно-ручные операции. От этого зависит реальная возможность покрытия потребностей отдельных отраслей в квалифицированной рабочей силе и гибкость планирования производственной структуры.

15. Следующим этапом планирования является определение ресурса рабочего времени в расчете на работника в год Для наемной рабочей силы он рассчитывается, исходя из положения Трудового кодекса РФ и опыта прошлых лет (с учетом времени отпусков и больничных дней) В реальных производственных условиях максимальный годовой Трудовой ресурс может составляться от 1800 до 2020 чел -час в год.

Для планирования оптимального использования трудовых ресурсов следует определить как общее количество годового ресурса труда, так и по отдельным периодам, для чего год разбивается на отдельные периоды, связанные с проведением тех или иных полевых работ

Важным фактором при этом является учет погодных условий или количество дней каждого периода, в течение которых погодные условия позволяют проводить полевые работы (в основном, возможность выезда сельскохозяйственной техники в поле). В рамках каждого периода по опыту прошлых лет или по данным метеорологических наблюдений определяется количество реальных дней проведения механизированных работ за каждый период

16. Оснащенность организации факторами производства определяется по всем ограниченным факторам производства К таковым, кроме земли, труда и техники, относятся и финансовые средства. Для определения финансовых возможностей проводится общий анализ финансового состояния организации на настоящий момент, заключающийся, в основном, в балансовом анализе, определении ликвидности и максимальных возможностей (границ) получения кредита, а также получения техники по лизингу

17. Для практической реализации оптимальной производственной программы организации проводятся плановые расчеты по следующим основным разделам

1) план оптимального использования трудовых и технических ресурсов,

2) план удобрения полей;

3) план обеспечения отраслей животноводства кормами,

4) план движения денежных средств,

5) финансовый план.

Эти планы исходят из баланса движения продукции, услуг и денежных средств и состоят в выявлении соответствующих потребностей и их покрытия Их отличительной особенностью является то, что они не только охватывают потребность в определенных ресурсах на производственный период в целом, но учитывают их распределение в течение планового периода.

18. План оптимального использования трудовых и технических ресурсов составляется на основе запланированной производственной программы С начала плановый период (год) разбивается на отдельные подпериоды согласно рассмотренным выше группам полевых работ. Затем составляется график потребности в рабочей силе по периодам с учетом технической оснащенности и сопоставляется с имеющимися в наличии ресурсами труда и сельскохозяйственной техникой При необходимости планируется привлечение сезонной и временной рабочей силы и техники со стороны.

Для определения потребности в трудовых и технических ресурсах необходимо учитывать следующие основные характеристики:

- потребность отдельных отраслей производственной деятельности организации в зависимости от объема и технической характеристики,
- число дней в рамках каждого периода, погодные условия которых позволяют выезд техники в поле и проведение полевых работ,
- степень срочности проведения отдельных технологических операций (оптимальные сроки посева, уборки и т п);
- реальный трудовой потенциал постоянных работников, по их категориям в зависимости от квалификации и возможности привлечения работников со стороны (сезонные и временные работники)

Для составления оптимального плана использования ряд компьютерных программ, позволяющих не только точно рассчитать, но и графически изобразить баланс использования техники и рабочей силы.

19. Планирование работ по техническому обслуживанию ма-

шинно-тракторного парка является важнейшим условием полного использования мощности машин, увеличения срока службы и снижения затрат на их содержание.

Указанное планирование заключается в составлении годового плана выполнения работ, охватывающего все элементы планово-предупредительной системы технического обслуживания и ремонта техники, и разработке соответствующих производственно-финансовых разделов (бизнес-плана) организации.

Вопросы оперативного планирования и контроля по техническому обслуживанию за своевременным выполнением установленных объемов работ успешно решаются при внедрении в хозяйстве диспетчерской службы.

Прежде чем приступить к проведению необходимых расчетов, связанных с планированием работ по техническому обслуживанию, следует подготовить нижеперечисленные исходные данные.

- состав парка тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин по типам и маркам,
- количество тракторов и других машин по маркам, которое хозяйство предлагает приобрести и задействовать в планируемом году;
- годовой план расходатопливо-смазочных материалов с разбивкой по месяцам и маркам машин;
- наработку каждой машины в машиночасах, каждого трактора в моточасах и количество израсходованного топлива от последнего капитального ремонта,
- таблицу периодичности технического обслуживания в машино (мото)-часах или килограммах израсходованного топлива,
- нормативы трудоемкости и расхода материалов и запасных частей на техническое обслуживание и ремонт

20. Годовые планы выполнения работ по техническому обслуживанию должны разрабатываться и составляться заблаговременно до начала планируемого года

Прежде чем приступить к составлению годовой программы по видам работ, необходимо на основе плана расхода горючего на планируемый год и учетной информации хозяйства подготовить данные по каждому трактору и самоходной машине и ремонтов по видам

План расхода горючего на планируемый год составляется на основании сводного плана тракторных работ.

Исходными данными для составления тракторных работ являются технологические карты на возделывание и уборку культур, производимых в хозяйстве.

Руководствуясь таблицей периодических обслуживаний и ремонтов тракторов, а также исходными данными годового плана расхода горючего, составляют план-график технических обслуживаний и ремонтов.

Чтобы определить месяц, когда необходимо трактор поставить на тот или иной вид ремонта, необходимо расход топлива нарастающим итогом за соответствующий месяц разделить на установленную межремонтную периодичность в килограммах израсходованного топлива.

Время проведения периодических технических обслуживаний можно установить путем деления расхода топлива нарастающим итогом за соответствующий месяц на периодичность каждого номера технических обслуживаний за вычетом количества ранее проведенных за предыдущие месяцы технических обслуживаний искомого номера и всех номеров высшего порядка, а также количества проведенных ремонтов.

Сезонные технические обслуживания планируют в зависимости от использования тракторов в различные периоды года. При использовании тракторов в осенне-зимний период сезонных обслуживаний будет по два на каждый эксплуатируемый в зимнее время трактор

Количество периодических технических обслуживаний и ремонтов для комбайнов и других самоходных машин определяют так же, как и для тракторов, только показатель наработки и межремонтных сроков должен быть выражен в гектарах убранной площади.

Количество после сезонных технических обслуживаний соответствует числу наличных комбайнов и машин.

Объем работ по техническому обслуживанию и ремонту определяется путем умножения общего количества обслуживаний и ремонтов, которые необходимо провести за год по видам и маркам машин, на нормативную трудоемкость этих работ.

Планирование и учет работ по техническому обслуживанию машинно-тракторного парка при большом его составе целесообразно возложить на диспетчерскую службу хозяйства. Оперативное управление техническим обслуживанием складывается из контрольно-учетной и оперативно-распорядительной работы диспетчерской службы.

План-график технических обслуживаний и ремонтов согласовывается с графиком загрузки стационарных пунктов и передвижных звеньев технического обслуживания, а также с пропускной способностью ремонтной мастерской хозяйства.

21. Технико-экономическое планирование ремонта машин и оборудования направлено на обеспечение их нормативного срока службы и поддержание нормативного технического состояния на протяжении всего периода эксплуатации

При разработке вопросов планирования ремонтных работ в новых условиях хозяйствования необходимо исходить из следующих основных положений:

– совершенствование планирования требует создания действующих нормативов трудовых и материальных затрат. Для улучшения системы учета необходимо разработать ценники на запасные части, инструмент, нормы расхода материалов, топлива, энергии и т.д.;

– в качестве основного планового периода принимается год. Производственно-финансовый план ремонтной мастерской со всеми технико-экономическими показателями планируется на год с разбивкой по кварталам и месяцам. Для непредвиденного ремонта, если в нем возникает необходимость, в плане предусматривается резерв в пределах 10–20% общего объема производства. Уточнение месячных планов производится только в пределах резерва;

– определяются полномочия соответствующих должностных лиц и производственная программа ремонтной мастерской в виде основных показателей по объему ремонтных работ, общему фонду оплаты труда и премирования, снижению издержек производства, повышению производительности труда.

В производственную программу включают все виды ремонтов и технических обслуживаний, проводимых в хозяйстве по маркам машин, с указанием плановой себестоимости единицы ремонта, количества ремонтируемых машин, сроков выполнения работ и плановой стоимости всего ремонта и обслуживания.

В калькуляцию плановой себестоимости ремонтных работ включают расходы по оплате труда ремонтного персонала, отчисления на социальные нужды, запасные части, другим ремонтным материалам, цеховым (общепроизводственным) расходам, исчисленным по утвержденным нормативам.

Трудоемкость ремонтных работ и фонд оплаты труда устанавливают исходя из плана по труду и заработной плате.

Отдельные разделы плана представляют смету общепроизводственных (цеховых) расходов и расчеты по амортизационным отчислениям.

На основе годового производственного плана ремонтной мастерской определяется квартальное производственное задание с разбивкой по месяцам. В задании указываются объем ремонтных работ, их количество, плановая себестоимость единицы ремонта в рублях, трудоемкость ремонта в человекочасах или нормочасах и определяется объем ремонтного производства и технического обслуживания.

22. Планирование эксплуатационных показателей машинно-тракторного парка осуществляется в рамках составления текущих производственно-финансовых планов (бизнес-планов) в общеустановленном порядке.

23. Отмеченные выше подходы к формированию и организации работы машинно-тракторного парка являются необходимой основой для разработки рациональной системы бухгалтерского учета его эксплуатации и содержания, что раскрывается в последующих разделах настоящих Методических рекомендаций.

III. Организация первичного учета затрат на содержание машинно-тракторного парка

А. Общий порядок ведения первичного учета в машинно-тракторном парке

24. Для рациональной организации информации об использовании техники в сельскохозяйственных организациях исключительно важное значение имеет правильная постановка первичного учета.

От качества составления первичной документации во многом зависят оперативность, полнота и достоверность необходимых для управления производством результативной информации о работе техники и формировании издержек, связанных с ее эксплуатацией.

При этом наряду со стоимостной формой производственного потребления машин и оборудования (как совокупности средств труда) в системе учетной информации по машинно-тракторному пар-

ку формируются сведения технико-экономического характера по его использованию. Наличие этой информации имеет исключительное значение прежде всего на внутрихозяйственном уровне, где необходимо оперативное вмешательство в ходе производственных процессов и своевременное вовлечение всех неиспользуемых резервов.

Актуальность этого вопроса в настоящее время все более возрастает в связи с большой степенью изношенности мобильных средств труда в организациях и высокой дороговизной приобретения новой техники.

25. Специфика организации учетной информации о производственных процессах в машинно-тракторном парке заключается в том, что в силу наличия широкой сети вспомогательно-обслуживающих производств, а также внутреннего оборота возникает необходимость многократной группировки производственных затрат, многие виды которых входят в издержки основного производства.

Затраты на содержание машинно-тракторного парка, как и в основном производстве, отражаются в первичной учетной информации опосредовано, через учетное наблюдение движения и использования средств производства и трудовых ресурсов, при котором документальное отражение производственного потребления как конечной фазы их движения выступает одновременно начальной фазой формирования учетных данных в учете производственного процесса. Отсюда следует, что первичная информация об индивидуальных издержках производства в машинном использовании, равно как и вообще затрат на производство, не имеет своего самостоятельного значения, и в ее роли выступает первичная информация производственного потребления рабочей силы, средств производства и других ресурсов.

26. Первоначальная регистрация индивидуальных издержек машинно-тракторного парка имеет свои особенности и, как было отмечено ранее, неразрывно связана с растениеводством. Организация же и ведение бухгалтерского учета в растениеводстве имеет свою специфику, определяемую условиями сельскохозяйственного производства. Его сезонный характер требует такой учетной работы, при которой обеспечивается непрерывный учет хозяйственных операций на всех этапах производственного процесса.

27. Первичный учет в машинно-тракторном парке начинается прежде всего в бригадах (полеводческих, тракторно-полеводчес-

ких и др.), производственных участках, звеньях (механизированных отрядах). Организуют учет руководитель производственного подразделения, бригадир или звеньевой. В крупных бригадах, на производственных участках обычно в помощь руководителям первичных производственных подразделений выделяется постоянно или на определенное время учетчик, учетчик-заправщик, заведующий (кладовщик). Учетчик или непосредственно руководитель составляет первичную отчетность и вместе с приложенными первичными документами сдает ее в бухгалтерию. В случае, если отчетность ведет учетчик, руководитель подразделения обязательно проверяет и подписывает данные отчетности.

28. Производственный учет в машинно-тракторном парке обеспечивает отражение затрат по конкретным видам посеянных культур (группам культур) в соответствии с производственным заданием (планом) бригаде, производственному участку, отряду и иному структурному подразделению. Однако одной из особенностей сельскохозяйственного производства является несовпадение времени производственного процесса со временем получения продукции в этом отчетном году. Поэтому часть затрат связана с незавершенным производством и переходит на следующий год. Учет таких затрат ведется по видам работ (посев озимых зерновых культур, подъем зяби, внесение органических удобрений, посевы многолетних трав, культурные сенокосы, пастбища и т.д.).

Чтобы не допустить неправильного отнесения затрат на культуры (группы культур) и виды незавершенного производства, в первичных документах необходимо делать соответствующие отметки, кроме того, строго следить за объемом выполняемых механизированных работ и их отражением в учете.

29. Правильная организация производственного учета затрат в машинно-тракторном парке служит важным средством оперативного контроля за оформлением издержек производства в растениеводстве, выявлением непроизводительных, малоэффективных расходов и принятием мер по их устранению. Производственный учет затрат должен обеспечить своевременное и полное отражение всех затрат на производстве отдельных видов культур или группы культур, работ незавершенного производства, контроль за правильным использованием семян, минеральных удобрений, средств на оплату труда механизаторов, горюче-

смазочных и других материалов, услуг ремонтных мастерских, автотранспорта и других вспомогательных производств; немедленное и полное оприходование продукции с оформлением соответствующими документами; проверку выполнения планов и заданий по затратам и получению продукции; выявление отклонений от установленных норм расходов в соответствии с технологическими картами с целью изыскания резервов снижения затрат; определение результатов производственной деятельности производственных подразделений.

Эти задачи производственный учет в машинно-тракторном парке может выполнить только лишь при условии правильного оформления затрат первичными учетными документами.

Б. Первичная документация по учету движения объектов машинно-тракторного парка

30. Действующий порядок учета наличия, перемещения и контроля за использованием сельскохозяйственной техники как на внутрихозяйственном, так и на общехозяйственном уровнях сельскохозяйственных организаций во многих случаях еще не в полной мере способствует тому, чтобы имеющийся технический потенциал содержался в надлежащем порядке и использовался эффективно. Для этого необходимы согласованные действия между бухгалтерией и производственно-технической службой по контролю за приобретением, списанием, перемещением и эксплуатацией машинно-тракторного парка. Отклонения от установленных правил ведения учета наличия и движения силовых и рабочих машин в сельскохозяйственных организациях создают дополнительные сложности проведения анализа их воспроизводства, перемещения, дальнейшего использования и ликвидации машин и оборудования.

31. Для повышения оперативности и аналитичности учета использования машинной техники в сельскохозяйственных организациях необходима развитая и в то же время рационально построенная учетная информация.

В этих целях необходимо выяснить, какие тракторы и сельскохозяйственные машины явно утратили по тем или иным причинам свою работоспособность, не нужны в хозяйстве, являются недействующими, что в свою очередь требует, чтобы все без ис-

ключения объекты машинной техники были распределены по структурным подразделениям и за их использованием установлены экономические формы воздействия.

32. Организация такого учета может иметь положительное влияние на использование машинно-тракторного парка в том случае, если числящиеся в хозяйстве силовые и рабочие машины закреплены как за отделениями, бригадами, мехотрядами и другими подразделениями, так и за каждым механизатором, отвечающим за их использование и сохранность.

Тракторы, комбайны, другие сельскохозяйственные машины и оборудование должны закрепляться за бригадами (отрядами), исходя из потребности в них для выполнения в срок соответствующих механизированных работ. Количество и состав необходимой техники бригаде (отряду) следует определять по технологическим картам. За сохранность и производительное использование машин и других основных средств машинно-тракторного парка отвечают бригадиры и другие руководители хозяйственных подразделений. Закрепление основных средств за бригадами и цехами механизации оформляется Актом. К акту прилагаются инвентарные списки (ф. № ОС-13) и инвентаризационные описи (ф. № ИНВ-1).

33. В большинстве хозяйств после окончания сезонных работ неиспользованные машины из бригад передают в центральную усадьбу на машинный двор для хранения техники, что целесообразно оформлять передачу типовым «Актом приема-передачи основных средств» (ф. № ОС-1) или специальным актом передачи сельскохозяйственной техники на машинный двор, разрабатываемым в рамках учетной политики организации.

34. Важное значение имеет организация хранения технических паспортов на машины и оборудование. В паспортах необходимо записывать данные о ремонтах, объеме выполняемых работ затратах по содержанию машин.

В сельскохозяйственных организациях практически повсеместно практикуется переброска техники из одних подразделений в другие в связи с сезонностью работ. Особенно часто имеют место переброски энергонасыщенных агрегатов, которые в большинстве хозяйств за производственными подразделениями не закрепляются.

Передачу техники из бригады в бригаду, ее внутрихозяйственное перемещение следует оформлять специальным документом,

в котором необходимо записывать данные из инвентарных списков или инвентаризационных ведомостей и, кроме того, техническое состояние объектов. Для этого целесообразно использовать форму типового «Акта приема-передачи основных средств» (ф. № ОС-1), в который следует внести коррективы. В верхнем поле акта нужно указать, что он составлен на внутрихозяйственное перемещение. В акте следует отметить качество постановки той или иной машины на соответственное хранение: закрытие мотора, смазку основных узлов и деталей и т.д. Акт подписывают бригадир, член инвентаризационной комиссии и лицо, материально ответственное за сохранность принятой техники.

35. Каждый трактор, комбайн, сельскохозяйственная машина должны быть закреплены за трактористами, комбайнерами, машинистами, для чего применяется специальная ведомость закрепления техники, разрабатываемая в рамках учетной политики организации.

Указанная ведомость составляется на год. При передаче трактора, комбайна или другой машины от одного механизатора к другому указывается дата передачи и одновременно этот же номер машины записывается в указанной ведомости. Механизатор, принявший машину, расписывается в акте.

Располагая, таким образом, дополнительными сведениями о составе основных средств машинно-тракторного парка по видам (натурально-вещественным признакам и назначению) и их внутрихозяйственном перемещении, руководители и специалисты производственных подразделений смогут ежемесячно анализировать использование закрепленных за ними машинных средств труда.

В. Первичная документация по учету труда и его оплате в машинно-тракторном парке

36. Основным первичным документом по учету оплаты труда (заработной платы) трактористов, комбайнеров, машинистов, прицепщиков, штурвальных и других работников, занятых на полевых механизированных работах, выполняемых с помощью тракторов и самоходных машин, является «Учетный лист тракториста-механизатора» (ф. № 411-АПК). Учетный лист выписывается на 10–15 дней на каждого механизатора в отдельности. В

него ежедневно записывают объем выполненных работ под определенные культуры, виды животных и другие учетные объекты в зависимости от места работы машин; количество отработанных часов; норму выработки; расценки; суммы начисленной заработной платы и расход горючего фактически и по норме. Фактически выполненные работы показывают в натуральном измерении и в переводе на условные эталонные гектары.

Начисление оплаты труда производится по расценкам, принятым в хозяйстве.

Заполненный учетный лист проверяет агроном, делает свои замечания по выполненным работам.

Важное значение имеет отражение в учетном листе отработанного времени, которое указывается в человекочасах живого труда.

Учетные листы тракториста-машиниста утверждаются руководителями отделения, цеха или хозяйства.

Таким образом, в учетном листе содержатся важные сведения не только о сумме заработной платы механизатора, но и затратах отработанного времени, объемах выполненных работ, количестве израсходованного горючего по каждому виду работ, в связи с чем следует наладить действенный контроль за соблюдением установленного порядка оформления учетных листов трактористов-машинистов.

37. При оформлении указанных учетных листов необходимо осуществить группировку основных данных по видам механизированных работ и по объектам учета затрат, т.е. по культурам, к возделыванию которых относятся выполненные работы.

Возможны различные варианты ведения указанной первичной документации. Определенная часть сельскохозяйственных организаций использует индивидуальный учет по каждому трактористу-машинисту всех выполняемых им работ (независимо от объектов учета затрат). При этом способе ведения документы открывают на декаду или полмесяца для учета всех выполняемых за этот период работ; при этом записи делают в хронологической последовательности без какой-либо группировки.

Такой порядок наряду с определенными достоинствами (систематизация и накопление данных в одном документе за 10–15 дней) имеет и ряд весьма существенных недостатков. Так, трактор может в течение нескольких дней выполнять одну и ту же

работу. Поэтому все показатели, связанные с ее выполнением, должны быть отражены на разных строках документа. Общий же объем выполненной работы и затраты, связанные с ней, в учетном листе не группируются. Однако такая группировка необходима для записи данных в учетные регистры. Она должна в этом случае выполняться на последующих этапах учетной работы путем трудоемких выборок из документов.

Следующий недостаток заключается в том, что при данном порядке не предусматривается группировка одноименных работ, выполненных в разные дни под одну и ту же культуру. Поэтому при начислении оплаты труда показатели объема работ, расхода нефтепродуктов и др. приходится рассчитывать не по итогу работ, выполненных за несколько дней, а ежедневно по каждому виду выполненных работ. Кроме того, ежедневно в учетных листах неизбежны повторные записи. Это не только усложняет начисление заработной платы, но и вызывает дополнительные трудности по ведению сводного учета работ и затрат по эксплуатации и содержанию машинно-тракторного парка.

Более рациональный прием ведения учетных листов тракториста-машиниста типовой формы достигается в том случае, когда, кроме накопления данных, обеспечивается их группировка по определенным признакам, т.е. применяется вариант, при котором сочетается накопительный признак с элементами группировки. При такой технике ведения записей в подлежащем документа указываются: даты выполнения работ, наименование навесных и прицепных орудий, а в сказуемом – виды работ, выработка, затраты труда, расход горючего. Такой порядок ведения обеспечивает значительное упрощение начисления заработной платы и расчет других показателей, поскольку они исчисляются по итоговым данным. При данном варианте также упрощаются записи в накопительные регистры учета, так как уже в самом учетном листе затраты группируются по видам работ.

38. Рациональная организация первичного учета труда и его оплаты в машинно-тракторном парке невозможна без правильного учета рабочего времени, чему не всегда уделяется должное внимание. Зачастую вместо отработанных часов проставляют общее время пребывания механизатора на работе, включая время перегона трактора (комбайна) с одного поля на другое на до-

вольно значительное расстояние, целосменные простои и т.д., что является неправомерным.

При выполнении определенного вида работы необходимо указывать время, лишь фактически затраченное на ее выполнение за исключением времени внутрисменных перерывов и целосменных простоев. В состав же рабочего времени должны входить: время на подготовительно-заключительные работы (проведение ежемесячных технических уходов, включая приемку и сдачу агрегата; переезды агрегата со стана к месту работы и обратно); время основной работы (пахота, культивирование, боронование, кошение и т.д.); время вспомогательной работы (холостые повороты и заезды агрегатов, остановки машин, вызванные техническим процессом – загрузка сеялок семенами, выгрузка зерна, очистка рабочих органов агрегатов, проверка качества выполняемых работ и т.д.); внутрисменные переезды агрегата с участка на участок (при мелких и наибольших размерах полей и участков); дополнительное техническое обслуживание машинно-тракторных агрегатов на загоне (осмотр, смазка и регулировка, устранение отдельных неисправностей, дозаправка трактора и комбайна горючим или водой); регламентированные перерывы в работе (личные надобности и кратковременный отдых механизаторов, перерывы в работе, обусловленные технологией и организацией процессов); простой агрегатов по организационным, техническим и прочим причинам.

39. В целях повышения действенности учета использования рабочего времени представляется необходимым осуществлять первоначальную регистрацию и мониторинг внутрисменных простоев техники, которую целесообразно проводить непосредственно в учетных листах тракториста-машиниста.

Следует также предусмотреть оплату механизаторам за внутрисменные простои не по их вине (из-за непогоды, по техническим, организационным и другим независящим от них причинам) в зависимости от финансового состояния организации в размере 0,5–0,75 или минимальной тарифной ставки, установленной в организации для трактористов-машинистов повременщиков. Безусловно, применение таких видов оплаты труда требует систематического и строгого документирования продолжительности всех простоев силовых и рабочих машин и причин их возникновения.

40. Наряду с достоверным отражением в документах рабочего времени, от которого зависит правильное исчисление трудоемкости производства возделываемых культур, производительности труда, соблюдение оптимальных пропорций между ростом производительности труда и повышением уровня его оплаты, важное значение приобретает точное определение почасового учета работы машинной техники, в связи с чем включение в систему первичной учетной информации таких новых показателей машинного времени, как машиночасы использования машин и моточасы работы их двигателей, становится настоятельной необходимостью. Это позволит осуществлять качественное наблюдение, группировку и накопление эксплуатационных показателей работы машин; измерять и отражать интенсивную нагрузку и выработку отдельных марок тракторов и комбайнов; определять экономичность использования машинно-тракторных агрегатов, выполняющих одни и те же сельскохозяйственные работы, и на этой основе осуществлять их оптимальное комплектование; более объективно обобщать и анализировать результаты работы тракторов и самоходных машин, своевременно выявлять резервы улучшения их использования. В свою очередь это может оказать положительное влияние и на улучшение нормирования и планирования затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка, а тем самым и на повышение эффективности сельскохозяйственного производства.

41. Важное значение также имеет правильное отражение в первичной учетной документации данных о выполненных работах. Эта информация используется как для расчетов заработков механизаторов, определение производительности машин, так и для распределения прямых затрат труда и других целей, в связи с чем представляется необходимым приводить в первичных документах достаточно подробную характеристику выполненных работ, на основе которой можно было бы в полной мере применить установленные в хозяйствах нормы выработки и расценки по оплате труда. При этом наряду с точным наименованием механизированных работ важно более подробно и полно указывать комплектование машинных агрегатов – марки навесных и прицепных сельскохозяйственных машин и орудий, а также нормоопределяющие условия самих работ: глубину вспашки, характер работ по удельному сопротивлению почвы, урожайность и другие

важные сведения. Не менее важно точно отмечать в учетных листах объекты учета основного производства (наименование отдельных возделываемых культур и групп однородных культур, видов животных и т.д.), для которых выполнялись работы, что необходимо для правильного отнесения затрат по объектам производственного учета.

42. В случаях изменения первоначально предусмотренных объектов производственного учета необходимо своевременно вносить соответствующие коррективы и в сводную информацию. Так, например, если в одном и том же производственном подразделении первоначально готовят почву под определенную культуру, выполняют комплекс необходимых мероприятий и их объем отражают соответственно в учетных листах, а затем принимается решение об изменении назначения земельной площади и посеве на том же поле другой культуры, то соответствующие коррективы должны быть внесены и для правильной систематизации данных об объектах производственного учета, и для справедливого вознаграждения работников по итогам деятельности данного подразделения.

43. К числу важнейших показателей выполненных механизированных полевых работ относятся их физический объем и качество, на правильное отражение которых следует обращать особое внимание при заполнении учетных листов трактористов-машинистов. Нередко количество гектаров показывается весьма приблизительно на основании планов использования земли, в которых имеются данные о площади каждого поля, его длины и ширины. Определение фактической выработки таким способом не обеспечивает достоверность данных об общем объеме однородных механизированных работ, завершенных на том или ином земельном массиве или на нескольких полях севооборота. Вместе с тем возникают значительные неточности и погрешности в учете ежедневной выработки отдельными механизаторами и, в частности, при групповой работе машинно-тракторных агрегатов на одном и том же поле. В данных условиях выработка трактористов и комбайнеров в хозяйствах определяется на основании условного распределения общей площади поля (в большинстве случаев пропорционально отработанному времени в чел.-часах), что не отражает подлинной индивидуальной производительности труда механизаторов.

Отсюда очень важным требованием к учетной информации становится соблюдение достаточной точности в определении объема выполненных механизированных работ, которую необходимо обеспечить в организациях с помощью имеющихся средств измерения, а по мере появления финансовых и технических возможностей с помощью микропроцессорных приборов, установленных непосредственно на тракторных агрегатах, самоходных комбайнах и позволяющих одновременно выполнять различные измерительные и другие операции в автоматическом режиме.

Г. Первичная документация по учету качества выполняемых механизированных работ

44. Для обеспечения эффективного управления машинно-тракторным парком, предупреждения возникновения непроизводительных потерь и отдельных диспропорций в технологическом процессе производства готовой продукции важнейшим условием своевременного предупреждения нерационального расходования трудовых, материальных и финансовых ресурсов является рациональная организация первичной учетной информации о качестве выполнения механизированных работ и оперативного контроля за соблюдением установленных агротехнических требований.

В связи с этим в действующих формах учетных листов трактористов-машинистов целесообразно предусматривать показатели качества выполненных механизированных работ и их приемку агрономом или другим должностным лицом, что необходимо для определения соответствия выполняемых работ агротехническим требованиям, а в более широком смысле для повышения эффективности функционирования каждого хозяйства.

45. Для рациональной организации системы менеджмента качества механизированных работ необходимо расширять бухгалтерскую информационную систему таким образом, чтобы можно было постоянно идентифицировать показатели качества выполняемых механизаторами работ машинно-тракторного парка, осуществлять текущий мониторинг за соблюдением агротехнических сроков проведения работ и технологических процессов, определять затраты на качество, а о результатах сообщать руко-

водителям соответствующих уровней управления. Доведенные таким образом до заинтересованных внутренних пользователей сведения могут выявить основные причины ухудшения качества работ, а также приписок и других непроизводственных потерь, стимулировать высшее руководство организаций к действиям, ведущим к исправлению неоправданных затрат. Однако это можно достичь лишь при тесном взаимодействии и координации персонала бухгалтерской службы с аппаратом других управленческих и технологических служб.

46. За основу построения учетно-информационного сопровождения принятых технологий производства могут быть взяты так называемые Информационные карты, которые практически совпадают с информационной картой технологического стандарта, разработка которого может быть возложена на агрономическую службу хозяйства. Позиции, которые должны содержать конкретные значения, зависят от местных условий производства в данном хозяйстве. На основе сетевой модели производства таким образом строится параметрическое описание производственной технологии.

Для практических нужд внутрихозяйственного информационного-инструментального контроля производственных процессов могут составляться более удобные упрощенные формы карт, где содержатся основные признаки, характерные для производства того или иного продукта в данной организации.

Рекомендуемые формы таких нормативно-технических документов для технологических операций производства зерна (на примере ярового овса) приведены в таблицах (№ 1 и № 2).

Содержание информационных карт может конкретизироваться путем уточнения сроков проведения операций, указанием конкретных вариантов погодных условий, имеющихся в наличии типов и марок сельскохозяйственной техники, имеющейся контрольно-измерительной аппаратуры, включением новых параметров, зависящих от сортовой специфики живых организмов, размеров производства, конфигурации, микрорельефа и почвенных разновидностей земельных угодий.

В каждой информационной карте должен быть перечень контролируемых параметров с указанием требований потребителя к результату их измерения.

Таблица 1

Нормативно-информационная карта

выполнение работ 0 – 4
(На 2005 год)

Организация ЗАО «Русское поле»

Способ выполнения работы (мех., ручн., лабор.)

1. Технологический процесс – «Подготовка семян к посеву»

2. Операция – «Определение качества семян»

3. Срок выполнения операции по календарному плану – апрель

Измеряемая величина	Диапазон изменения значений измеряемой величины	Абсолютная погрешность измерения	Количество измерений в течение одной операции	Адресность, подписи
Содержание влаги в семенах овса, %	14 – 15	±0 5	3	Старший агроном организации Михайлов (подпись)
Всхожесть овса, %	90 – 95	±0.5	3	То же
Масса 1000 г семян овса	23 – 37	±0.5	1 – 3	—"—
Энергия прорастания семян, %	95 – 99	±0.1	1 – 3	—"—

Руководитель агрономической службы Никифоров
(личная подпись, расшифровка подписи)

Таблица 2

Нормативно-информационная карта

выполнение работ 53 - 54
(На 2005 год)

Организация ЗАО «Русское поле»
Способ выполнения работы (мех., ручн., лабор.)

1. Технологический процесс – «Формирование урожая зерна ярового овса»
2. Операция – « Посев семян с одновременным внесением минеральных удобрений зернотуковой сеялкой»
3. Срок выполнения операции по календарному плану – май

Измеряемая величина	Диапазон изменения значений измеряемой величины	Абсолютная погрешность измерения	Количество измерений в течение одной операции	Адресность, подписи
Норма высева семян, шт/м²	500 – 600	±10	1	Агроном организации _____ подпись
Доза внесения минеральных удобрений, м²	3 – 5	±0.1	1	То же
Масса 1000 г семян овса	30 – 50	±5	10 – 20	Механизатор _____ подпись

Руководитель агрономической службы Никифоров _____
личная подпись, расшифровка подписи

Практическое применение рекомендуемых форм в рамках внутрихозяйственной нормативно-технической документации позволит приблизить методы учета и контроля работы машинно-

тракторного парка, его правовое, материально-техническое, технологическое и организационное обеспечение к требованиям соответствующих стандартов, а самое главное, оно может явиться основным базисом повышения производственной и технологической дисциплины, непременным условием эффективного управления качеством продукции и, что особенно важно, надежным барьером для потерь и перерасходов ресурсов.

47. Все элементы технологий, планов, заданий и других документов планирования в ходе их выполнения обязательно должны отражаться в учете, в связи с чем все отклонения от запланированной технологии производства должны быть оперативно зафиксированы и получить надлежащую оценку.

48. Для ежедневного учета качества работ можно использовать вышеупомянутый учетный лист тракториста-машиниста с пометками агронома о соблюдении уставленной в организации технологии производства и общей оценкой качества работ. Однако этот документ не обеспечивает всей необходимой группировки выполняемых работ в определенной последовательности для отражения оценочных показателей в соответствии с агротехническими требованиями, в связи с чем целесообразно применять для этой цели специальные формы документов – акты выполненных механизированных работ, в которых содержится систематизированная информация о выполненных работах и приводится оценка работы каждого их исполнителя (даты начала и окончания работ, наименования видов работ, объем и качество). Все выполненные механизированные работы оцениваются агрономом хозяйства по балльной системе – «отлично», «хорошо», «удовлетворительно», что весьма важно при начислении премиальных выплат. В планово-учетных службах организации эти сведения обобщаются нарастающим итогом с начала их выполнения, а затем используются при проведении анализа работы производственных коллективов (бригад, отрядов, звеньев и отдельных механизаторов).

49. Наряду с этим следует обеспечить и надлежащее отражение в учете производственных потерь. Если в сфере промышленного производства сбор таких сведений осуществляется регулярно, то в машинно-тракторном парке недоброкачественно выполненные работы зачастую остаются вне поля зрения учета, а это в свою очередь нарушает основные принципы документирования затрат, их производственную направленность.

Организация первичного учета работы техники, с одной стороны, должна обеспечивать не только контроль за выполнением показателей технологических карт от начала производственного процесса до получения продукции, а с другой – правильно установить все затраты труда и средства с учетом объема, сроков и качества работ.

В связи с этим в целях устранения потерь в производстве от брака для осуществления оперативного контроля за уровнем производственных затрат на исправление этих работ, определения сумм потерь, подлежащих взысканию с виновных лиц, а также получения более точной информации для исчисления себестоимости производимой продукции рекомендуется составлять специальный первичный акт на забракованные работы машинно-тракторного парка.

В документе указывают: наименование и объем забракованных работ, причину и виновника их возникновения, стоимость забракованных работ, которая подлежит удержанию с виновного лица.

Если вторичное выполнение забракованных работ, переделка брака поручается другому механизатору, являющемуся виновником в нарушении технологического процесса, то выписывается особый учетный лист тракториста-машиниста (с красной или синей полосой по диагонали, или же ставится специальный штамп («переделка допущенного брака») – сигнальный документ на сверхнормативный расход оплаты труда и горючего, а исправления брака механизатором-виновником производится без оформления документов.

Применение данного документа в сельскохозяйственных организациях позволит иметь регулярную информацию о потерях в производстве по их размерам, конкретным причинам возникновения, виновным лицам и будет способствовать более точному исчислению себестоимости сельскохозяйственной продукции. Это в свою очередь дает возможность своевременно устранять причины, вызывающие производственный брак (появление забракованных работ или получение недоброкачественной продукции).

50. Всю оперативную учетную информацию о забракованных работах по данным документов, поступивших на протяжении месяца, целесообразно обобщать в «Накопительной ведомости (дневнике) забракованных работ машинно- тракторного парка».

В данном документе указывают фамилии механизаторов, до-

пустивших брак в работе, причины его возникновения и в обобщенном виде приводят экономическую характеристику забракованных работ. Накопительная ведомость (дневник) является основой для дальнейших записей в бухгалтерские регистры по учету затрат на производство.

По данным оперативного и сводного учета в производственных подразделениях хозяйства осуществляют деловой разбор таких факторов, которые зависят непосредственно от исполнителей (механизаторов), что является действенной мерой в укреплении трудовой дисциплины и улучшении работы исполнителей.

51. Наряду с правильно поставленным учетом показателей выполненных механизированных работ в современных условиях хозяйствования важное значение имеет также своевременный и точный учет простоев машинно-тракторного парка, которые также подлежат ежедневной регистрации.

Простои машинно-тракторного парка представляют собой непроизводительные потери средств в результате недоиспользования машин, рабочей силы, снижения по этой причине выработки механизаторов. Поэтому целесообразно в системе первичной учетной информации по машинно-тракторному парку восстановить ранее предусмотренную первоначальную регистрацию внутрисменных простоев по каждой марке трактора и каждому трактористу с указанием их продолжительности и причин непосредственно в самих учетных листах трактористов-машинистов, а для целей текущего обобщения всех простоев машинно-тракторного парка по хозяйству применять специальную ведомость учета простоев машинно-тракторного парка, в которой указываются место, причина, продолжительность простоев и затраты за время простоев. Часы простоев следует определять в зависимости от установленной в организации продолжительности работы машины в течение дня: при одновременной работе – 8–10 час., при двухсменной – 6–20 час. Ежедневно необходимо наряду с данными о выработке за смену по каждой марке трактора указывать продолжительность и причины простоев в промежуточном (накопительном) документе работы машинно-тракторного парка.

Использование указанных выше документов позволит в организациях более оперативно определять факты и причины простоев, разрабатывать и применять своевременные меры по их устранению.

Д. Первичная документация по учету транспортных работ тракторов

52. Тракторным парком, кроме полевых работ, выполняется и транспортировка различных грузов. При использовании тракторов на транспортных работах выписывают путевой лист трактора (ф. 412-АПК). Путевой лист состоит из двух разделов: первый содержит задание трактористу (в чье распоряжение направляется, место загрузки и доставки груза, расстояние перевозок, название, количество и класс груза), число ездок с грузом, а второй – фактическое выполнение задания. Количество перевезенного груза, время отправления и прибытия, отработанные часы, километры пробега указываются по каждому рейсу. Вес груза должен быть подтвержден приходными или расходными документами: счетами, счетами-фактурами, накладными и др. Расстояние между пунктами доставки груза должно соответствовать установленным замерам. Фактический расход горючего определяется по таблице «Выдача горючего». Для этого к остатку горючего при выезде прибавляют количество выданного топлива и отнимают остаток при возвращении. Разница будет составлять расход горючего.

Путевой лист трактора выписывают ежедневно. При возвращении с работы тракторист сдает его бригадиру или учетчику.

53. Вместе с тем, используя данную форму для перевозок за пределы хозяйства, при внутренних перевозках ее можно модифицировать путем расширения в нижнем поле оборотной стороны документа строки для регистрации машиночасов работ трактора и моточасов его двигателя.

Е. Первичная документация по учету потребления материальных ресурсов и затрат по ремонту и техническому обслуживанию машинно-тракторного парка

54. Кроме учетной информации, содержащейся в первичных документах по учету труда и его оплаты, важное значение имеет своевременный и точный учет производственного потребления соответствующих предметов труда и прежде всего горюче-смазочных материалов.

Вместе с тем нередко в Учетных листах тракториста-машиниста количество фактически израсходованного дизтоплива по отдельным работам показывается приблизительно, без замера остатков топлива в баках машин. Имеются также большие погрешности и неточности в отражении общего количества израсходованного горючего за месяц, поскольку оно приравнивается к количеству выданного трактористам-машинистам топлива на основании лимитно-заборных ведомостей без учета остатков на начало и конец месяца.

Регулярный и точный учет расхода топлива возможен при условии ежедневного измерения и регистрации остатков горючего в машинах по окончании работы.

В Учетных листах необходимо ежедневно записывать фактический расход горючего по каждой выполненной работе. Данный показатель складывается из остатка топлива на начало работы и количества залитого в баки горючего и вычитания остатков топлива на конец работы. Остаток горючего устанавливается путем замера. Обычно такой порядок учета затруднен из-за того, что измерение и регистрация остатков топлива на тракторах выполняется в большинстве случаев вручную. Вместе с тем учет расхода горючего можно значительно облегчить при установлении на машинах специальных счетчиков (топливомеров). Количество залитого топлива определяется в момент заправки трактора или самоходной машины, одновременно с этим оно регистрируется в Лимитно-заборной ведомости (ф. №261-АПК) на получение материальных ценностей. Один экземпляр лимитно-заборной ведомости (в пределах действующего отчетного месяца и, как правило, не свыше 15 дней) находится у тракториста-машиниста, а другой – у зав. складом или заказчика нефтепродуктов. Тракторист-машинист при получении горючего, а зав. складом (кладовщик) при выдаче топлива обмениваются своими подписями в лимитно-заборных ведомостях. Кроме того, в учетных листах содержатся данные о движении горючего за весь период использования этих листов. По этой информации определяется общий фактический расход горючего и его количество сверяется с итогом ежедневных записей.

Для ежедневного учета рассмотренных показателей необходимо определить круг лиц, ответственных за формирование в учетном листе необходимых исходных данных.

В условиях формирования центров ответственности в структурных подразделениях машинно-тракторного парка вполне возможен и другой порядок, при котором реквизиты в учетных листах заполняют сами трактористы. Они отражают объем выполненных работ, количество фактически израсходованного горючего и другие сведения. В этом случае руководители производства отмечают лишь качество выполненных работ и расписываются в их приеме.

55. В настоящее время в ремонтно-механических мастерских сельскохозяйственных организаций в связи с резким удорожанием услуг по ремонту техники агросервисными предприятиями осуществляются сложные капитальные и текущие ремонты тракторов, комбайнов, навесных и прицепных орудий, инвентаря. Технические уходы за тракторами и машинами, а в ряде случаев и несложный текущий ремонт выполняют, как правило, сами механизаторы. Для документального оформления отпуска запчастей и других материалов применяется типовая форма Лимитно-заборной ведомости (ф. № 261-АПК), которая предназначена для многократного отпуска соответствующих материальных ценностей со склада.

По данному документу целесообразно отпускать материалы на проведение капитального, текущего ремонта и техобслуживания тракторов и машин. Для того чтобы определить лимит отпуска запасных частей и ремонтных материалов, необходимо прежде всего произвести осмотр трактора или комбайна, установить количество подлежащих замене деталей, узлов и расход материалов. Таким образом устанавливается сумма лимита. Эти операции должны оформляться Ведомостью дефектов на ремонт машины (ф. № 267-АПК).

Для отражения израсходованных материалов по каждому трактору и машине в Лимитно-заборную ведомость могут быть введены реквизиты, по которым записывается марка трактора или машины, ее хозяйственный номер и т.д.

Лимитно-заборная ведомость должна выписываться в двух экземплярах. Один из них находится у заведующего мастерской или тракториста-машиниста (в случае выполнения техухода и несложного ремонта самим механизатором), другой передается заведующему складом запасных частей. При получении ценностей со склада отпущенное их количество заносят в оба экземпляра ведомости.

В экземпляре кладовщика за получение ценностей расписывается заведующий мастерской или тракторист, а в экземпляре документа, находящегося у заведующего мастерской, роспись ставят заведующей складом и лицо, выполняющее ремонтные работы.

Этот документ является основанием для отнесения на затраты ремонтной мастерской указанных в заборной ведомости ценностей или непосредственно по принадлежности (прямым путем на ту или иную машину, если действия по ремонту, обслуживанию машинно-тракторных агрегатов выполняет сам механизатор вне ремонтной мастерской).

56. Восстановление планово-предупредительной системы технического обслуживания и ремонта, которая предусматривает все виды технических уходов и проведение их в строгом соответствии с установленной периодичностью, а ремонт – в зависимости от технического состояния машин, требует надлежащего учета и контроля за своевременной постановкой машин для выполнения периодических технических уходов, составляющих основу всей системы технического обслуживания, что особенно важно для вновь приобретенной техники за счет собственных средств, а также новых машин, полученных по лизингу.

Сроки проведения технических уходов устанавливаются в зависимости от различных критериев: от отработанных моточасов, объема выполненных работ или количества израсходованного топлива.

Контроль за своевременностью проведения технических уходов можно осуществить по количеству израсходованного горючего. Однако для этого необходима такая организация учета расходования нефтепродуктов, которая бы позволяла прекращать выдачу топлива для тракторов и машин при наступлении очередных сроков постановки машин на технические уходы.

Для этих целей можно применять различные варианты.

57. В качестве одного из простых, но достаточно действенных способов учета является порядок, при котором сроки проведения технических уходов выявляют с помощью модифицированных лимитно-заборных ведомостей. При выписке этих документов в качестве лимита следует указывать норму расхода топлива до остановки трактора или самоходной машины на очередной технический уход (например, для трактора Т-74 после текущего ремон-

та лимит расхода дизельного топлива до технического ухода № 1 составляет 650 кг). При израсходовании лимита дизельного топлива зав. складом или заправщик прекращает отпуск нефтепродуктов. Выдача их возобновляется только после проведения технического ухода и выписки новой лимитно-заборной ведомости. В конце месяца все лимитно-заборные ведомости вне зависимости от использования лимита сдаются в бухгалтерию. Здесь остатки лимитов переносятся в новые документы (лимитно-заборные ведомости), выписываемые в начале следующего месяца. Такой способ учета нефтепродуктов способствует более своевременному проведению технических уходов тракторов и машин и не требует составления какой-либо дополнительной документации.

58. В крупных организациях с хорошо налаженной работой диспетчерской службы успешно может быть использован оперативно-технический прием учета, реализуемый с помощью специальной лимитно-учетной книжки расхода нефтепродуктов и проведения технических уходов. Ее основное назначение – обеспечение индивидуального учета расхода горюче-смазочных материалов и оформление проведения технического регламента каждого трактора, машины, постановку их на очередное проведение технического обслуживания и ремонта в соответствии с установленной системой их чередования.

Учет работ по техническому обслуживанию машинно-тракторного парка целесообразно возложить на диспетчерскую службу организации. Оперативное управление техническим обслуживанием в данном случае складывается из контрольно-учетной и оперативно-распорядительной работы диспетчерской службы.

Книжка заводится на каждый новый и капитально отремонтированный трактор (самоходную машину) и состоит из сброшюрованных лимитно-заборных ведомостей на получение нефтепродуктов. На каждой ведомости проставляется вид технического обслуживания или ремонта до капитального включительно.

По ежедневным сведениям заведующего нефтескладом составляется справка о заправке тракторов, и диспетчер записывает в лимитной книжке нарастающим итогом количество нефтепродуктов до установленного лимита. Когда лимит будет полностью выбран, диспетчер отрезает (отрывает) лимитно-заборную ведомость и передает ее мастеру-наладчику для технического

обслуживания, которое после его проведения оформляется справкой, помещенной на оборотной стороне ведомости. Заполненная ведомость-справка возвращается диспетчеру, после чего взамен ее он заводит очередную ведомость. Данные использованных ведомостей-справок заносятся в их корешки, и все ведомости вместе с накопительной сдаются в бухгалтерию для отчета о списании горюче-смазочных материалов и начисления оплаты труда за выполненное техническое обслуживание.

При отсутствии в организации диспетчерской службы лимитно-заборная книжка выдается учетчиком бригады (отряда) заведующему нефтескладом или непосредственно заправщику, который в свою очередь, после выдачи определенного количества основного горючего, передает ее мастеру-наладчику для проведения указанного в ней технического обслуживания. Проведенное соответствующее техническое обслуживание (ТО-1, ТО-2, ТО-3) также оформляется справкой, после чего ведомость-справка возвращается учетчику взамен очередной. Справка о выполненном ремонте и произведенных по нему затратам заполняется в мастерской, выполнявшей ремонт и передается в бухгалтерию с последующим использованием внесенных в нее данных для начисления премиальных выплат механизаторам за экономию средств.

В зависимости от условий работы тракторов и периодов полевых механизированных работ допускается отклонение от установленных сроков проведения всех технических обслуживаний в пределах ± 10%.

59. Затраты на техническое обслуживание, по оплате труда, на запасные части и ремонтные материалы учитываются согласно справкам о проведении технических обслуживаний и ремонтов, и заносятся в специальный разработанный для этих целей накопительный журнал учета затрат на техобслуживание, ремонт и простоев трактора по техническим причинам.

Введение лимитно-учетной книжки и накопительного журнала учета затрат на техническое обслуживание и ремонт могут обеспечить оперативный и ежемесячный контроль за постановкой тракторов на ремонт и техническое обслуживание, что в свою очередь является важнейшим условием полного использования мощности машин, увеличения срока службы и снижения затрат на их эксплуатацию.

IV. Организация сводного учета затрат на содержание машинно-тракторного парка

А. Общий порядок ведения сводного учета в машинно-тракторном парке

60. В обеспечении эффективной эксплуатации машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях исключительно важное значение имеет организация накопительного первичного учета работы машин и оборудования. Правильно организованный сводный учет и анализ использования техники являются ценными источниками экономической информации для использования руководителями и специалистами хозяйств в управлении процессами применения машин в целях повышения их производительности и снижения эксплуатационных издержек.

Затраты на содержание машинно-тракторного парка учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», субсчет 3 «Машинно-тракторный парк», к которому предусматриваются отдельные аналитические счета по видам машин и оборудования в зависимости от вариантов построения производственного учета в сельском хозяйстве (см. пункт 42.6 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792).

61. При всех вариантах построения производственного учета важное значение при этом имеет целевая направленность получения группировочных (обобщающих) сведений, характеризующих результаты функционирования машинно-тракторного парка, в которых отражается степень использования рабочего времени механизаторов, техническое состояние машин, коэффициент полезного использования машинно-тракторных агрегатов, квалификация кадров. Еще более общей характеристикой являются объемы и назначения выполненных работ. В этом показателе отражается уровень организации и управления производством, эффективность использования парка машин и оборудования. Снижение себестоимости тракторных работ служит одним из решающих факторов сокращения затрат на единицу производимой продукции, повышения ее конкурентоспособности и рентабельности.

62. Вместе с тем сложившийся порядок группировки и систематизации данных по машиноиспользованию в сельскохозяйственных организациях не обеспечивает сплошного непрерывного наблюдения за работой машинно-тракторного парка в течение года по определенным рабочим периодам процесса производства, что не позволяет оперативно выявлять результаты деятельности структурных подразделений, определять резервы улучшения использования машин, и снижения их эксплуатационных издержек, а также объективно оценивать конкретных исполнителей механизированных работ.

В этой связи необходима организация системного накопительного учета не только по месяцам года, но и по периодам работ. Только своевременный контроль с помощью этих обобщающих сведений может позволить активно влиять на общую сумму прямых производственных затрат, на формирование и уровень себестоимости единицы продукции по мере проведения механизированных работ в рамках текущего года.

Для активного наблюдения и систематизации хода выполнения работ машинно-тракторного парка в процессе возделывания сельскохозяйственных культур возникает необходимость закрытия первичной документации не только по окончании календарного, но и рабочего периода. С этой целью отдельные виды механизированных работ должны быть прочно закреплены за определенным рабочим периодом, в соответствии с делением внутрихозяйственного планирования процесса производства на рабочие периоды. Только в этом случае неточности в определении себестоимости единицы работы могут быть ликвидированы. Если известна себестоимость работ по каждому периоду, можно точно, без всяких условностей, проанализировать формирование себестоимости продукции в ее динамике по периодам года, выявить на каком этапе был допущен перерасход средств, каковы его причины, когда и какая была получена экономия материальных и трудовых затрат в процессе эксплуатации машин и оборудования.

63. При обработке и обобщении первичной документации машинно-тракторного парка целесообразно использовать исходную планово-нормативную информацию, охватывающую необходимый круг показателей по внутрихозяйственному планированию (бюджетированию) и нормированию в разрезе каждого вида работ. Наиболее обоснованными и значимыми в этой связи представляются

нормативы затрат труда и средств на единицу работ по выращиванию сельскохозяйственных культур – вспашке, боронованию, культивации, посеву и т.п. Вместе с тем необходимы и фактические данные машиноиспользования, для того чтобы иметь возможность разрабатывать многовариантные нормативы с учетом возможных схем комплектования машинно-тракторных агрегатов в данных природно-производственных и экономических условиях.

64. Дальнейшее повышение оперативности и аналитичности производственного учета может быть достигнуто только в направлении обеспечения формирования систематизированной информации о деятельности машинно-тракторного парка при выполнении им работ на различных этапах технологического цикла производства сельскохозяйственной продукции, что следует также предусматривать при всех вариантах построения производственного учета.

65. Общий подход к порядку ведения свободного учета в машинно-тракторном парке сводится к следующему. Зарегистрированные данные должны подтверждать и представлять объективные свидетельства того, что заданные параметры хода осуществления производственного процесса и степень участия в нем машин на различных его стадиях и этапах выполняются с целью гарантировать их пригодность, адекватность и эффективность для представления итоговых результатов и принятия по ним соответствующих управленческих решений.

В связи с этим основные требования к обобщению первичной документации включают:

- накопление и группировку документированных процедур в соответствии с требованиями системы управления машиноиспользованием;
- документы должны быть систематизированы таким образом, чтобы с помощью обобщения можно было обеспечить эффективное функционирование машинно-тракторного парка и контроль протекания производственных процессов, осуществляемых с применением машинной техники;
- обобщаемая информация должна способствовать непрерывному улучшению системы управления посредством установления политики и целей в области формирования издержек производства сельскохозяйственной продукции и показателей эксплуатации машин и оборудования на основе качества сводной информации, ис-

пользования результатов ее систематизации, контроля и анализа данных, принятия необходимых управленческих решений на различных уровнях. В ходе рассмотрения должен осуществляться постоянный мониторинг (соответствующая оценка): исчерпывающих характеристик производственных процессов и их соответствия установленной технологии; необходимости и возможности в изменениях системы управления объектами машинно-тракторного парка, в том числе политики и целей в области качества выполнения механизированных работ; состояния предупредительных и корректирующих мер по соблюдению технологии производственных процессов и формированию эксплуатационных издержек парка машин; результатов последующих мер, принятых после прежних рассмотрений руководством; обратной связи с исполнителями и руководителями соответствующих подразделений машинно-тракторного парка, изменений, могущих повлиять на совершенствование системы управления производством.

66. Исходя из вышеуказанного подхода систематизация данных о затратах на содержание машинно-тракторного парка должна быть в следующих разрезах:

а) по установленным объектам учета затрат основного производства – для отнесения расходов по эксплуатации техники на издержки производства определенных видов продукции с целью достоверности и объективности исчисления ее себестоимости;

б) по отдельным машинам, их маркам, типам однородных по назначению машин, а также по всему парку машин и оборудования в целом – для определения технико-экономических показателей использования сельскохозяйственной техники;

в) по отдельным исполнителям–механизаторам (трактористам-машинистам, комбайнерам и др.) – для подведения итогов их работы на машинно-тракторных агрегатах, определения основной и дополнительной оплаты труда, а также премиальных выплат.

Б. Сводный учет затрат на выполнение механизированных работ в растениеводстве

67. Оперативный контроль за формированием производственных затрат в растениеводстве непосредственно в местах их образования (возникновения) требует постоянной информации об

использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Немаловажное значение при этом имеет систематизированный учет эксплуатационных затрат машинно-тракторного парка в разрезе сельскохозяйственных культур и видов работ, что позволяет контролировать выполнение технологии производства и соблюдение норм затрат.

Специфика основного производства в растениеводстве не позволяет регулярно сопоставлять затраты на производство с выходом продукции. Затраты под определенную культуру производятся на протяжении почти целого года, а продукцию получают в течение непродолжительного времени. По этой причине в растениеводстве осуществлять текущий контроль за уровнем затрат на производство путем сопоставления с выходом продукции невозможно.

В этой связи обобщение информации по видам работ, предусмотренных технологическим процессом, должно быть организованно в аналитическом учете затрат на выполнение механизированных работ в растениеводстве. При таком способе обобщения информации до калькулирования произведенной продукции подсчитывают затраты по рабочим периодам, вошедшим в производственный цикл, что позволяет формировать раздельные показатели работы и затрат не только по их видам и объектам учета (отдельным культурам), но и по местам их возникновения, носителям затрат и объектам калькулирования. При этом носителями затрат выступают: а) отдельная культура до уборки; б) продукция, полученная от этой культуры при уборке; в) незавершенное производство. Смешение понятий объекта учета и носителя затрат приводит к тому, что в практике учетной работы в большинстве своем затраты учитываются по объектам учета до конца отчетного года и только при составлении годового отчета при закрытии операционных счетов значительную часть расходов распределяют между носителями затрат косвенным способом.

68. При группировке и обобщении информации все виды работ, предусмотренные технологическим процессом, должны быть объединены в отдельные группы. В порядке последовательности осуществления технологии производства продукции выделяют не сельскохозяйственные периоды, а отдельные совокупности сельскохозяйственных работ.

В качестве частей технологического цикла производства целе-

сообразно выделять следующее группы сельскохозяйственных работ: обработка почвы, внесение удобрений, посев, посадка, уход за посевами, уборка урожая, транспортные работы.

По этим группам работы распределяют следующим образом:

I. **Обработка почвы:** вспашка, культивация, боронование, лущение, прикатывание, подготовка площадей к обработке и др.

II. **Внесение удобрений:** дробление, смешивание, внесение на площади, погрузка при внесении, разбрасывание, заделка в почву и др.

III. **Посев, посадка:** подготовка семян (сортировка и др.), протравливание семян, погрузка семян, загрузка в посевные агрегаты, погрузка удобрений в посевные агрегаты, посев (посадка) с внесением удобрений и др.

IV. **Уход за посевами:** прореживание, междурядная обработка, окучивание, борьба с болезнями и вредителями, полив, орошение и др.

V. **Уборка урожая:** подготовка площадей, скашивание, уборка урожая, учет продукции, закладка в хранилища и др.

VI. **Транспортные работы:** перевозка от складов и хранилищ до места посева и посадки семян, удобрений, химических средств защиты растений и др., перевозка урожая при уборке до тока, склада, хранилища и др.

Могут быть и другие дополнительные работы, вызванные спецификой возделывания тех или иных культур.

69. Систематизация видов работ и затрат по вышеуказанным группам производственного цикла требует надлежащей организации аналитического учета и подсчета итоговых показателей, помимо календарных месяцев, и за рабочий период, в связи с чем и обобщение данных первичного учета должно осуществляться с соответствующей периодичностью.

Для этой цели может применяться Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301-АПК). Она служит сводным регистром для обобщения данных о затратах, выполненных работах, услугах, выходе продукции, эксплуатационным показателям практически по всем отраслям, видам деятельности и производством в организации (за исключением ремонтной мастерской).

Накопительная ведомость включает в себя три раздела: данные из первичных документов о производственных показателях и выполненной работе; данные из первичных документов о зат-

ратах; распределение работ (затрат) по потребителям. На основании соответствующих итогов граф по всем трем разделам накопительной ведомости производятся последующие записи в лицевые счета (производственные отчеты) (по форме № 83-АПК) соответствующих подразделений.

70. При необходимости вместо указанной ведомости могут применяться два сводных документа для группировки и обобщения первичных данных: «Журнал учета эксплуатационных показателей машинно-тракторного парка по видам работ в растениеводстве (ф. № 301а-АПК)» – для накапливания информации по первичным документам о выполненных работах и связанных с ними эксплуатационных затрат тракторов и самоходных машин в основном производстве;

«Накопительная ведомость учета работы и использования машинно-тракторного парка (ф. № 301б-АПК)» – для первичной группировки, обобщения и раздельного накапливания работ и затрат машин и оборудования и определения технико-экономических показателей использования техники по назначению.

При этом журнал учета эксплуатационных показателей машинно-тракторного парка по видам работ предназначен для группировки и накопления показателей первичных документов о выполненных механизированных работах и затратах отрасли растениеводства, так как организация труда, формы и системы его оплаты в данной сфере деятельности вызывают оформление большого количества первичных учетных документов.

Показатели о выполненных работах и затратах сельскохозяйственной техники рекомендуется обобщать в этом журнале и отражать по видам работ и культурам, применительно к аналитическому учету по счету 20-1 «Растениеводство». Кроме обобщения данных использования техники на протяжении года по текущим работам и законченным технологическим процессам, в нем также целесообразно фиксировать формирование затрат по культурам и их носителям, не входящим в себестоимость производимых работ (семена, органические и минеральные удобрения и др.).

Основанием для записей в журнале являются первичные документы по использованию техники и эксплуатационным затратам машин и оборудования: учетные листы труда и выполненных работ (ф. № 410-АПК), акты об использовании минеральных, орга-

нических и бактериальных удобрений (ф. № 420-АПК), ведомости выдачи натуральной оплаты (ф. № 415-АПК), акты на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № 421-АПК), путевые листы грузового автомобиля (типовых форм № 4-П, № 4-С) и другие документы, поступающие в бухгалтерию в соответствии с установленным графиком документооборота организации.

Журнал необходимо вести в течение года, поэтому очень важно правильно открыть его в начале года. С этой целью на каждую культуру и работу следует отвести определенное число страниц с таким расчетом, чтобы их было вполне достаточно для всей последовательной регистрации данных из первичных документов до конца года.

Виды механизированных и ручных работ под ту или иную культуру записывают в соответствии с технологической картой. Например, если в организации предусмотрен под яровую пшеницу следующий перечень работ по технологической карте: боронование зяби, посев, прикатывание посева, скашивание в валки, подбор валков и обмолот, отвоз зерна от комбайнов, доработка зерна (сушка и сортировка), то и в самом журнале в таком же порядке располагают виды работ. Количество строк и страниц для каждой работы составляют исходя из фактических записей в журнале за прошлый год.

Для контроля выполнения плановой технологии выращиваемых культур в первой строке накопительного регистра по каждому виду работ указывают нормативные показатели технологической карты: срок выполнения работы, план работы в натуре, объем в натуральных (физических) единицах и в периоде на условные эталонные гектары, наработку машин и затраты труда трактористов-машинистов и других работников, суммы оплаты их труда, расход горючего по норме и фактически и другие сведения в натуральных единицах измерения по каждой контролируемой прямой статье затрат в растениеводстве на единицу и на весь объем, предусмотренный планом.

В конце месяца после записи последних учетных данных подсчитывают итоги за месяц и нарастающим итогом с начала года по каждой работе и культуре. Для удобства подсчетов в журнале целесообразно открывать (по каждой культуре) итоговую страницу, куда в конце месяца переносят частные итоги каждого вида работ и подсчитывают общие итоги по культуре за месяц и за-

вершенным работам с начала года. Месячные итоги работ и затрат по культурам переносят затем в лицевой счет (производственный отчет) по растениеводству.

71. Для того чтобы знать объемы выполненных работ каждым трактором и осуществлять контроль за его эксплуатацией в процессе их выполнения, систематизацию первичной информации показателей использования машины рекомендуется производить в Накопительной ведомости учета работы и использования машинно-тракторного парка (форма № 301б-АПК).

Ведомость предназначена для накапливания и группировки показателей, характеризующих работу машинно-тракторного парка: машинодней и машиносмен; колличество отработанных часов, выполненных нормосмен и заработок трактористов-машинистов; расход горючего по норме и фактически и другие показатели, необходимые для определения результатов работы отдельных механизаторов, производственного использования трактора той или иной марки, анализа работы структурных единиц и всего машинно-тракторного парка. Итоговые показатели Ведомости используются как для составления Лицевых счетов (производственных отчетов) ф. № 83-АПК, так и внутренней отчетности по эксплуатации машинно-тракторного парка (сводные данные по всему тракторному парку).

Применение накопительной ведомости рассчитывается на год. С этой целью на каждого машиниста-тракториста и закрепленный за ним трактор (комбайн) в ней открывают отдельный лицевой счет, состоящий из нескольких страниц (свободных листов, имеющих соответствующее графление). Все записи в данной накопительной форме ведет бухгалтер по учету производства или бухгалтер по учету машинно-тракторного парка и вспомогательных производств на основании учетных листов трактористов-машинистов, путевых листов тракторов, и других документов по мере их поступления в бухгалтерию. По окончании отчетного периода (месяца) в Ведомости подсчитывают и подводят итоги по каждому трактористу-машинисту, по маркам машин и общий итог по машинно-тракторному парку в целом. Для удобства подсчета общих итогов в конце регистра открывают отдельные структуры, на которые ежемесячно переносят итоги каждого лицевого счета механизатора, а затем определяют итоговые данные по маркам тракторов и общий итог по машинно-тракторному парку за месяц и с начала года.

Итоговые данные накопительной ведомости о затратах живого труда и заработке отдельных трактористов-машинистов за месяц переносятся в регистры расчетов по оплате труда. Наряду с этим итоги по нормативному и фактическому расходу горючего служат основанием для расчетов с механизаторами за экономию и перерасход топлива.

Для правильной оценки работы трактористов, машинистов, комбайнеров важным также является и накопление в ведомости по отдельным механизаторам показатели выработки, которые необходимы для анализа индивидуальной производительности труда и подведения итогов за месяц или более продолжительный период эксплуатации машинно-тракторных агрегатов.

Форма и структура построения накопительной ведомости для контроля за эксплуатацией машинно-тракторного парка предусматривают группировку данных по двум направлениям (разделам): 1 – «Учет выполненных работ машинно-тракторного парка на полевых (сельскохозяйственных) работах» и 2 – «Учет транспортных работ машинно-тракторного парка». В первом разделе рекомендуется вести накопительный учет показателей использования машин эксплуатационных затрат на полевых механизированных работах, а во-вторых - на транспортных работах.

В качестве общего ориентира для оценки и сопоставимости показателей деятельности, отражающего полноту эксплуатации машинно-тракторного парка, следует принять количество фактически использованного машинного времени, выраженное в мото- или в машиночасах на различных видах работ. Это связанно с тем, что производительность тракторов и самоходных машин определяется по их фактической нагрузке в часах, т.е. по фактической наработке, достигнутой при использовании техники, а производительность, в свою очередь, является одним из основных параметров техники, определяющей ее экономическую эффективность. Использование традиционных показателей для этих целей, таких как – машинодни, машиносмены, показывающих использование машинного времени, характеризует в большей мере экстенсивный характер эксплуатации машин и во многом зависит от субъективности факторов. Фактическая же наработка и производный от нее коэффициент интенсивного использования машинного времени, позволяют более точно учесть все условия выполнения различных работ и наиболее

обосновано корректировать нормы выработки. Поэтому оценку объема выполняемого комплекса работ как по возделыванию сельскохозяйственных культур в растениеводстве, так и тракторных работ машинно-тракторной техники наряду с традиционным подходом можно осуществлять и исходя из загрузки машин в часах для одного или нескольких видов работ.

В соответствии с изложенным подходом в целях получения дифференцированной сводной информации о круге показателей использования машинно-тракторного парка в зависимости от характера и места выполнения им работ, эксплуатационные затраты и выработка группируются по каждому направлению обособленно.

72. В первом разделе вышеуказанной ведомости по каждому первичному документу производят накапливание данных о начисленной оплате труда трактористов-машинистов, прицепщиков, штурвальных за выполненные механизированные полевые работы в растениеводстве. В составе основной и дополнительной оплаты отражаются также натуральная оплата, надбавки механизаторам за классность, премии за производственные результаты: экономию прямых эксплуатационных затрат, экономию горючего, хорошее использование тракторов и другие виды дополнительной оплаты труда.

Накопительный учет осуществляют также по горюче-смазочным материалам, израсходованным на работу тракторов в растениеводстве, включая переезды внутри поля и переезды машинных агрегатов с одного участка на другой в течение смены.

Эти затраты являются технологическими, т.е. вызываемые собственно эксплуатацией тракторов и связаны со степенью интенсивности использования техники на механизированных полевых работах. Ежемесячно на основании этого группировочного регистра оплату труда, количество и стоимость топлива относят на счет 20-1 «Растениеводство» по соответствующим объектам аналитического учета. Остальные затраты по использованию машинно-тракторного парка на полевых работах (расходы по содержанию и обслуживанию) оставляют для отражения непосредственно в аналитическом учете в порядке их периодического распределения в течение года. В связи с этим в данном разделе накопительной ведомости предусмотрено накапливание показателей объемов выполненных полевых работ в двух единицах: в тради-

ционных условных эталонных гектарах и мото (машино)- часах использования машинного времени. Объем работы записывают в графе «Всего» и в том числе – по графе той культуры, под которую выполнялась та или иная работа согласно первичным учетным документам.

При этом условный эталон гектар представляет собой объем работы, соответствующий вспашке одного физического га стерни колосовых культур на глубину 0,2 – 0,22 м. среднесуглинистых не каменистых почв при влажности 20 –22%, при удельном сопротивлении плуга со стандартными корпусами 50кН/м^2 на скорости 1,4 м/с (5км/час), ровном рельефе (угол склона до 1^0), высоте над уровнем моря не более 200 м, длине гона 800 м, на полях правильной конфигурации без препятствий. Перевод объема выполненной трактором конкретной работы в условные эталонные гектары ($F_{усл\ эт\ га}$) осуществляют путем умножения числа фактически выполненных сменных норм (нормосмен) (Н) на сменную выработку данного трактора в эталонных условиях ($W_{усл\ эт\ га}$), т.е. по следующей формуле:

$$F_{усл.\ эт.\ га} = Н \cdot W_{усл.\ эт\ га}$$

Сменную выработку трактора в эталонных условиях подсчитывают как произведение коэффициента перевода физических тракторов в эталонные ($K_{эт}$) на продолжительность времен смены ($T_{см}$ (7 часов):

$$W_{усл.\ эт.\ га} = K_{эт.} \cdot T_{см.}$$

За условный эталонный трактор принят трактор с эффективной мощностью 55 кВт и мощностью на крюке 35 кВт, имеющий наработку, равную 1 усл. эт. га за час сменного времени. Значения коэффициентов перевода и сменная эталонная выработка тракторов основных марок приведены в приложении № 1.

Например, трактор Т-150 К вспахал за 7 час. смены – 12 га. Норма выработки предусмотрена (установлена) в 10 га. В этом случае количество сменных норм составит – 1,2 (12 : 10).

Эталонная выработка данной марки трактора равна при 7-часовой смене – 11,6 га (1,65 · 7).

Фактическая выработка за смену в переводе на усл. эт. га составит – 13,9 га (1,2 · 11,6).

По тракторным работам из-за вредных условий труда нормы выработки могут устанавливаться в расчете на 6-часовой рабочий день. В этом случае сменную эталонную выработку находят путем умножения коэффициента перевода трактора в условный на 6-час. Для трактора данной марки (Т-150 К) она будет равна – 9,9 га (1,65 · 6).

При перенесении итогов из первичных документов в данный раздел накопительной ведомости необходимо лишь подсчитать количество выполненных сменных норм и умножить на эталонную выработку той или иной марки трактора. К примеру, по учетному листу тракториста-машиниста на тракторе Т-150 К за 5 дней общее количество выполненных нормосмен составило – 5,33. Тогда объем выполненных работ за этот период будет равен – 61,8 усл. эт. га (5,33 · 11,6).

73. В последнее время все более очевидным становится проявление недостатков этого универсального показателя выработки тракторного парка. Они заключаются в том, что эталонные условия работы рассчитаны лишь на один вид механизированных работ – пахоту. Что касается других видов работ, то 1 усл. эт. га не имеет определенного количественного значения ни по энергоемкости работ, ни по затратам труда и времени на единицу выполненной работы. Это приводит к несопоставимости показателей работы машинно-тракторного парка в различных условиях, что искажает фактическую выработку тракторов. В этой связи с целью устранения вышеуказанных недостатков и сокращения трудоемкости учетно-расчетной работы рекомендуется использовать и другой показатель общей выработки тракторного агрегата с помощью наработки, выражаемой в мото (машино)- часах работы. Порядок определения количества отработанных машинночасов чистого времени изложен в разделе 3 Б., для формирования такой информации в первичных и сводных учетных документах могут предусматриваться соответствующие реквизиты этого показателя.

74. Во втором разделе Ведомости накапливаются данные из первичных документов о выполненной работе и эксплуатационных

затратах на транспортных работах машинно-тракторного парка в зависимости от марок используемых тракторов и видов перевозок, включая и перевозки в отрасли растениеводства. Здесь же приводится распределение по потребителям транспортных работ и услуг.

По эксплуатации тракторов, занятых на транспортных работах, такие прямые затраты, как оплата труда трактористов-машинистов, а также количество и стоимость израсходованных нефтепродуктов выделяются и накапливаются в качестве самостоятельных показателей этого направления использования машин. Остальные суммы нераспределенных затрат для последующего формирования фактических издержек транспортных перевозок здесь не группируют. Их обобщение и распределение производят в регистрах аналитического учета по машинно-тракторному парку.

Для работы транспортных средств важными технико-экономическими показателями, определяющими производительность тракторных транспортных работ, являются: грузоподъемность тракторных тележек и прицепов (т), расстояние перевозок (км), общий пробег и в том числе с грузом (км), количество перевезенного груза (т), время работы техники (машино-часы), объем грузоперевозок (тонно-км перевезенных грузов). Для накапливания и группировки этой информации в данном разделе накопительной ведомости предусмотрены отдельные графы, которые при систематизации сведений первого раздела не заполняются и остаются свободными.

Основным обобщающим показателем выполнения тракторных транспортных работ является тонно-километр, с помощью которого определяются как плановый, так и фактический объем транспортных перевозок (внутрихозяйственных и внешних) и тем самым обеспечивается сопоставимость плановых и учетных данных.

Наряду с применением этого традиционного показателя, объем выполненных транспортных работ может выражаться посредством почасового использования машинного времени в машиночасах, что в большей мере соответствует принципам окупаемости затрат в условиях рыночных отношений.

В то же время при использовании традиционного подхода в целях определения в конце года фактической себестоимости 1 усл. эт. га транспортных и всех иных выполненных работ машинно-

тракторного парка в целом может быть осуществлен перевод транспортных работ в усл. эт. га с учетом отработанных нормосмен.

При использовании тракторов на транспортных работах, по которым отсутствуют технически обоснованные нормы выработки, число выполненных сменных норм определяют путем деления фактически отработанных часов на сменное время.

Например, трактор МТЗ-82 в течение 3-х часов подвозил производственный инвентарь на машинный двор. Количество сменных норм при этом составляет – 0,4 (3 : 7). При коэффициенте перевода данной марки трактора в условный, равном 0,73 и эталонной сменной выработке 5,0 усл. эт. га, объем выполненной работы будет равен – 2 усл. эт. га (0,4 · 5).

75. Вышеизложенный порядок ведения первичной, накопления и группировки обобщающей информации по содержанию машинно-тракторного парка позволяет использовать итоговые показатели при составлении ежемесячных производственных отчетов и распределении затрат по этому виду производства, а также в течение года регулярно осуществлять технико-экономический анализ эксплуатации тракторов и своевременно влиять на показатели использования сельскохозяйственной техники.

V. Организация аналитического и синтетического учета затрат на содержание машинно-тракторного парка

А. Общий порядок систематизации затрат на содержание машинно-тракторного парка

76. В системе информации об издержках производства особое положение занимает машинно-тракторный парк, к организации учета и формированию затрат по эксплуатации и содержанию которого предъявляются следующие основные требования:

правильное и точное определение размеров затрат;

правильное списание произведенных работ и услуг на объекты учета затрат основного производства;

экономически обоснованное калькулирование себестоимости единицы выполненных работ и услуг и распределение калькуляционных разниц по назначению.

Для обеспечения выполнения вышеуказанных требований и надлежащей организации бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка следует руководствоваться общими нормативными актами по бухгалтерскому учету, включая и отраслевые рекомендации, в частности, Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 13.06.01. г. № 654, и Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 6.06.2003 г. № 792. Этими нормативными документами внесены определенные изменения и дополнения в учет затрат по эксплуатации и содержанию машинно-тракторного парка, которые связаны как с составом и номенклатурой статей издержек производства, порядком их включения в себестоимость, так и с системой аналитических счетов.

Уточнен состав издержек по машинно-тракторному парку и приведен в соответствие с его экономическим содержанием. В себестоимость тракторных работ включены расходы по управлению и обслуживанию парка машин, которые ранее отражались на других синтетических счетах в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

77. Вместе с тем практика постановки учета использования машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях показывает, что в организации учета и калькулировании работы сельскохозяйственной техники существуют определенные различия. Они обусловлены особенностями сложившейся системы управления и планирования, условиями хозяйствования, уровнем оснащения сельскохозяйственной техникой и развитием экономики хозяйств. В связи с этим порядок ведения учета затрат по эксплуатации и содержанию машинно-тракторного парка предполагает различные методические подходы, позволяющие учесть особенности наличия, состава, функционирования и использования техники в сельскохозяйственных организациях.

В зависимости от специфики выполнения работ однородными видами техники в рамках однотипных объектов учета для формирования и обобщения информации о затратах машинно-тракторного пар-

ка рекомендуется использовать различные методы, реализуемые в соответствующих конкретных вариантах бухгалтерского учета.

78. Суть первого из них (транзитного метода) заключается в том, что накопление всех затрат по эксплуатации и содержанию техники осуществляют как с одновременным отражением затрат по машинно-тракторному парку по счетам вспомогательного, так и основного производства транзитным путем. Такой порядок обеспечивает сохранение постатейного учета затрат на счетах основного производства при одновременной аккумуляции этих затрат на отдельных счетах по машинно-тракторному парку. Поскольку затраты по механизированным работам собираются на счетах в составе счета 23-3 «Машинно-тракторный парк», это позволяет осуществлять постоянный контроль за их уровнем, рассчитывать себестоимость выполненных работ и определять другие показатели эффективности использования техники. Вместе с тем при этом методе затраты по машинно-тракторному парку распределяются на объекты калькуляции себестоимости готовой продукции пропорционально условным эталонным гектарам, т.е. на аналитические счета основного производства относятся не фактические затраты по эксплуатации и содержанию машин, а суммы, получаемые по распределению, что снижает точность указанных расчетов.

79. В определенной степени эти недостатки устраняются при использовании второго метода, основанного на сочетании прямого и транзитного способов. В этом случае прямые эксплуатационные затраты по использованию машин на счете 23-3 «Машинно-тракторный парк» не отражают, а списывают прямым путем непосредственно на счета основного производства по культурам и группам скота. Таким образом, при этом методе на аналитические счета основного производства затраты по машинно-тракторному парку включают в состав соответствующих статей (оплата труда, отчисления на социальные нужды, горюче-смазочные материалы и т.д.) по каждому аналитическому счету. Общие же расходы по содержанию и обслуживанию техники предварительно накапливаются на соответствующих аналитических счетах машинно-тракторного парка, а затем в установленные сроки (обычно в конце года) распределяют на объекты учета основного производства (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т.д.) пропорционально установленной базе. При таком порядке учета основная часть

затрат на механизированные работы включается в издержки сельскохозяйственной продукции в их фактическом размере непосредственно в течение года по мере выполнения работ и только некоторая часть распределяется и относится косвенным путем.

Исходя из особенностей изложенных подходов, выбор методов учета затрат по машинно-тракторному парку в каждой сельскохозяйственной организации является элементом учетной политики и должен найти соответствующее отражение (закрепление) в ее методическом разделе.

80. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса для учета затрат по эксплуатации и содержанию машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях предназначен калькуляционный счет 23 «Вспомогательное производство», субсчет 3 «Машинно-тракторный парк». На этом субсчете отражают затраты на содержание, обслуживание, управление и использование тракторов всех марок, навесных и прицепных сельскохозяйственных машин и орудий (плугов, культиваторов, сеялок и т.д.), тракторных прицепов, тележек и прочей техники для выполнения всех видов тракторных работ (полевых, землеройных, транспортных и др.), а также затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией комбайнов, других самоходных машин, машинных дворов, гаражей, навесов, площадок и других средств для хранения сельскохозяйственной техники.

Решение основных задач, поставленных перед бухгалтерским учетом затрат на производство механизированных работ, достигается при помощи построения определенной системы аналитических счетов (объектов учета), открываемых в развитие счета 23-3 «Машинно-тракторный парк».

81. С учетом конкретных условий хозяйствования аналитический учет затрат по эксплуатации и содержанию машин и оборудования осуществляется по выделенным объектам, которые самостоятельно определяет каждая организация.

Для этих целей в качестве объектов учета предусмотрено выделение нескольких групп аналитических счетов, открываемых по видам сельскохозяйственной техники в соответствии с назначением машин:

1. Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка.

2. Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин.

3. Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка.

На аналитических счетах первой группы отражают все затраты по содержанию и эксплуатации тракторов и агрегатируемых с ними машин на всех видах работ, включая полевые, транспортные и землеройные работы. На все эти затраты открывают один объединенный аналитический счет.

В составе аналитических счетов данной группы могут быть также открыты с целью детализации затрат по основным видам механизированных работ два аналитических счета: «Затраты по эксплуатации и использованию машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных (полевых) работах» и «Затраты по эксплуатации и использованию машинно-тракторного парка на транспортных работах».

Раздельный учет затрат по видам работ, выполняемых машинно-тракторным парком, в настоящее время сохранен и используется в отдельных сельскохозяйственных организациях, поскольку обеспечивает необходимый контроль за выработкой и затратами, т.е. выполняет как контрольные, так и калькуляционные функции.

Во второй группе счетов учитывают затраты по содержанию и эксплуатации зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных, льноуборочных и других самоходных комбайнов. Более детализированные аналитические счета по данной группе могут быть открыты по видам однородных машин, исходя из конкретной структуры комбайнового парка в хозяйствах.

Учет расходов общего назначения по машинно-тракторному парку можно осуществлять обособленно на отдельном аналитическом счете третьей группы «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка». Он предназначен для получения достоверной информации об уровне затрат на содержание помещений для хранения сельскохозяйственной техники и других расходов по организации и управлению парком машин. При небольшом составе машинно-тракторного парка учет общепроизводственных (цеховых) расходов на отдельном аналитическом счете можно не обособлять, а отражать их на аналитическом счете учета затрат по эксплуатации тракторов. В этом случае часть таких расходов необходимо в порядке распределения отнести на счет по содержанию и эксплуатации самоходных машин.

82. Необходимым условием правильного учета затрат на производство, в том числе и по машинно-тракторному парку, является установленная отраслевыми рекомендациями классификация затрат и их группировка по видам (статьям и элементам), направленная на обеспечение единообразия формирования издержек, своевременного, полного и точного отражения всех затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Это позволяет иметь экономически обоснованное распределение расходов по видам продукции (работ, услуг), исчисление их себестоимости и правильное составление типовых и специализированных (отраслевых) форм бухгалтерской отчетности.

83. Независимо от применяемых методов учета и детализации системы аналитических счетов в качестве общеметодологической основы необходимо руководствоваться следующей номенклатурой статей затрат по машинно-тракторному парку:

1. «Нефтепродукты».
2. «Оплата труда».
3. «Отчисления на социальные нужды».
4. «Амортизация основных средств».
5. «Ремонт основных средств».
6. «Работы и услуги других вспомогательных производств»;
7. «Прочие затраты».
8. «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

При систематизации общепроизводственных (цеховых) расходов машин на отдельном аналитическом счете, учет этих затрат следует вести по следующим статьям:

1. «Нефтепродукты».
2. . «Оплата труда».
3. «Отчисления на социальные нужды».
4. «Затраты на содержание зданий и сооружений».
5. «Охрана труда и техника безопасности».
6. «Прочие расходы».

Ниже приведен более подробный порядок ведения учета затрат по машинно-тракторному парку по основным методическим вариантам, изложенным в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792.

Б. Аналитический учет затрат и выполненных работ по машинно-тракторному парку

84. При **первом (традиционном) варианте** учет затрат, связанных с эксплуатацией и содержанием машинно-тракторного парка, осуществляется на двух аналитических счетах:

1. «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на полевых сельскохозяйственных работах». Здесь ведут учет всех затрат, связанных с эксплуатацией тракторного парка по обработке почвы и возделыванию сельскохозяйственных культур и другим работам.

2. «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на транспортных работах». На этом счете учитывают все транспортные работы тракторов, включая и выполненные в растениеводстве, с тем чтобы обеспечить более точное исчисление себестоимости транспортных работ.

85. По статье «Нефтепродукты» отражают количество и стоимость горюче-смазочных материалов, израсходованных на сельскохозяйственные (в составе первого аналитического счета) или транспортные работы тракторов (в составе второго аналитического счета). На эту статью также относят стоимость горючего, израсходованного на переезды тракторов внутри поля по первому аналитическому счету.

На данную статью не относят стоимость нефтепродуктов, израсходованных на ремонт и обкатку тракторов после ремонта, а также на переезды тракторов к месту работы и внутри хозяйства. Данные расходы учитывают на счете № 23-1 «Ремонтные мастерские» в составе общепроизводственных расходов машинно-тракторного парка.

При списании затрат на горючее и смазочные материалы, используемые на тракторные работы в течение года, дебетуют счет 23, субсчет 3, аналитические счета 1 и 2 и кредитуют счет 10-4 «Топливо».

Ежемесячно количество и стоимость израсходованного горючего и смазочных материалов, учтенных по первому аналитическому счету, относят на объекты учета основного производства. При этом составляется следующая корреспонденция счетов:

дебет счета 20-1 «Растениеводство» и др.;

кредит счета 23, субсчет 3 (первый аналитический счет).

86. На статью «Оплата труда» (первого аналитического счета) относят оплату труда трактористов-машинистов и прицепщиков за выполненные полевые, землеройные и другие сельскохозяйственные работы. Наряду с другими суммами по этой статье учитывают также надбавки за классность, за стаж работы по специальности в данном хозяйстве; премии за экономию прямых затрат, за экономию горючего, хорошее использование тракторов и экономию средств на ремонте, оплату отпусков и другие виды дополнительной оплаты труда; стоимость сельскохозяйственной продукции, начисленной в порядке натуральной оплаты. Здесь же следует отражать удержания за перерасход горючего на сельскохозяйственных работах.

Соответственно в аналогичном порядке (на втором аналитическом счете) по данной статье учитывают основную, дополнительную и натуральную оплату труда, а также премиальные выплаты и удержания по горюче-смазочным материалам трактористов-машинистов за выполнение транспортных работ (включая растениеводство).

Оплата труда грузчиков на транспортных работах трактористов в данную статью не включается, поскольку ее суммы относятся непосредственно на счета потребителей транспортных услуг.

В составе основной и дополнительной оплаты труда по этой статье не отражают заработок инженерно-технических работников и служащих, обслуживающих машинно-тракторный парк (инженеров, механиков, бригадиров, учетчиков и т.п.). Содержание этих работников учитывают в составе общепроизводственных расходов машинно-тракторного парка.

При начислении оплаты труда дебетуют счет 23, субсчет 3 (первый и второй аналитические счета) и кредитуют счета:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы начисленной оплаты труда механизаторам (включая натуральную оплату, надбавки за классность и др.) при выполнении технических процессов;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на суммы начисленных премий за основные результаты производственной деятельности (эффективность работы, экономное расходование нефтепродуктов, экономию прямых затрат и пр.), предусмотренных условиями премирования;

96 «Резервы предстоящих расходов» – на суммы ежемесячных отчислений, производимых в установленном порядке в резервы (на предстоящую оплату отпусков, выслугу лет и т.п.) в целях равномерного их включения в затраты (при условии формирования таких резервов).

Удержание сумм за перерасход горючего, в соответствии с трудовым законодательством, отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту аналитического счета 23, субсчета 3 «Машинно-тракторный парк». При этом размер ежемесячного удержания за допущенный перерасход нефтепродуктов не может превышать 20% заработка механизатора, причитающегося к выплате.

87. По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают суммы начисленного единого социального налога (ЕСН), а также отчисления по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний механизаторов. При этом составляют следующие бухгалтерские записи:

дебет счета 23-3 (первый и второй аналитические счета);

кредит счета 69-1-1 «Расчеты с Фондом социального страхования РФ по единому социальному налогу» – начислен ЕСН с оплаты труда механизаторов, в части, подлежащей перечислению в Фонд социального страхования РФ;

кредит счета 69-1-2 « Расчеты с Фондом социального страхования РФ по взносам на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» – начислен взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по ЕСН» – начислен ЕСН с оплаты труда работников машинно-тракторного парка в части, подлежащей зачислению в Федеральный бюджет (с последующим начислением взносов на обязательное пенсионное страхование и зачетом их в счет уплаты ЕСН в федеральный бюджет, корреспонденция по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по ЕСН» и кредиту 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»);

кредит счета 69-3-1 «Расчеты с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования» – начислен ЕСН с оплаты труда механизаторов в части, подлежащей перечислению в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

кредит счета 69-3-2 «Расчеты с территориальным фондом обязательного медицинского страхования» – начислен ЕСН с оплаты труда работников в части, подлежащей уплате в территориальный фонд обязательного медицинского страхования.

Оплату труда основную, дополнительную и натуральную с отчислениями на социальное страхование и обеспечение трактористов-машинистов за выполненные сельскохозяйственные работы ежемесячно относят на соответствующие культуры, группы культур, виды незавершенного производства и другие объекты с указанием количества отработанных человекочасов. Учетные суммы списывают бухгалтерской записью:

дебет счета 20-1 «Растениеводство» и др.

кредит счета 23-3 (первый аналитический счет).

Затраты на нефтепродукты, оплату труда с начислениями на социальные нужды механизаторов по выполнению транспортных работ тракторов (по второму аналитическому счету) на объекты учета отдельно в постатейном разрезе не списываются, так как относятся на них в течение года в составе плановой себестоимости выполненных транспортных работ. Такой способ учета затрат по машинно-тракторному парку не нарушает действующий порядок исчисления себестоимости сельскохозяйственной продукции, установленный «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденными приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792. Одновременно это позволяет исчислить себестоимость тракторных работ.

Что касается всех остальных затрат по машинно-тракторному парку, то они отражаются в течение года только на первом аналитическом счете.

88. По статье «Амортизация основных средств» учитывают суммы фактически начисленных амортизационных отчислений по тракторам, навесным и прицепным сельскохозяйственным машинам и орудиям, транспортным тележкам, прицепам и другим основным средствам, связанным с содержанием машинно-тракторного парка. При этом ведется раздельный учет по видам основных средств в соответствии с установленной базой для распределения.

89. В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету

основных средств в сельскохозяйственных организациях», утвержденными приказом Минсельхоза России от 19.06.2002 г. № 559, начисление амортизации может производиться одним из способов, классификация которых представлена на рис. 1.

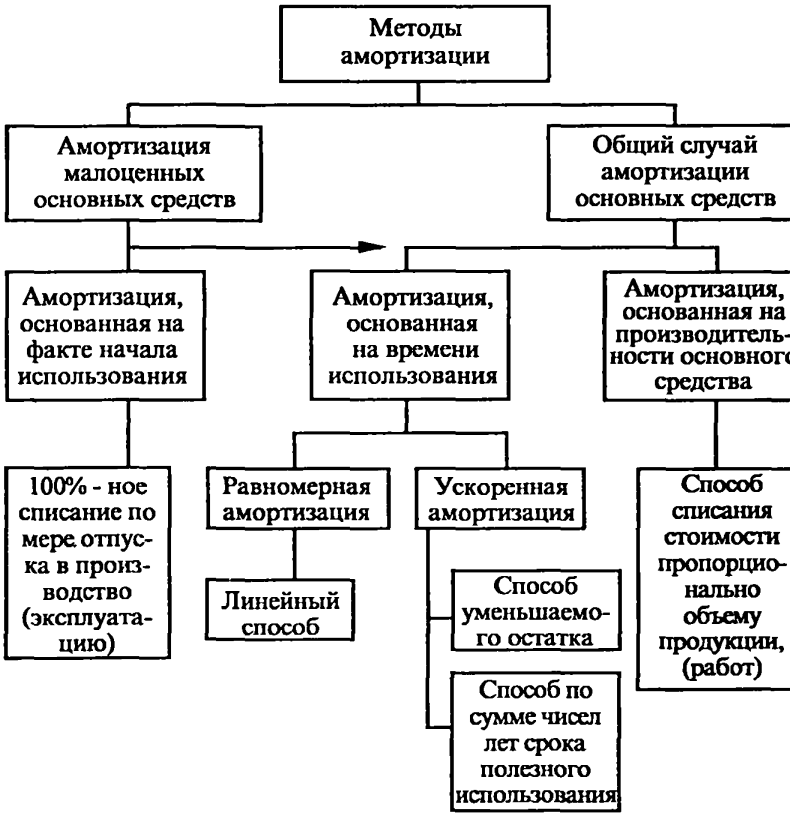

Рис. 1. Методы амортизации машин и оборудования

Все методы амортизации основных средств машинно-тракторного парка в зависимости от способа измерения срока полезного использования того или иного объекта можно разделить на следующие: методы, основанные на времени использования основного средства (трактора, комбайна и т.д.), и метод, основанный на производительности используемых машин и оборудования.

Первая группа делится, в свою очередь, на методы:

• **равномерной** амортизации, при которой амортизационные отчисления начисляются равными суммами в течение срока полезного использования основного средства (машины). К равномерной амортизации относится линейный метод;

• **ускоренной** амортизации, при которой амортизационные отчисления начисляются в больших суммах в первые годы срока полезного использования основного средства и в меньших – в последние годы указанного срока. К методам ускоренной амортизации относятся: способ уменьшенного остатка и способ по сумме чисел лет срока полезного использования.

Хотя оптимальные сроки использования тракторов, комбайнов и сельскохозяйственных машин любого назначения складываются под воздействием многих факторов (качества изготовления, режимов эксплуатации, технического обслуживания, уровня использования и т.д.), они все же должны являться исходной базой для установления обоснованных норм списания первоначальной стоимости. Все эти факторы необходимо учитывать при выборе наиболее рационального метода установления оптимальных норм амортизационных отчислений.

90. Для расчетов начисления амортизационных отчислений составляются специальные разработочные таблицы (для начисления годовой и месячной суммы амортизации по машинам и оборудованию) одним из вышеуказанных способов. В них должны содержаться следующие сведения: группа, вид, срок службы, количество и первоначальная стоимость объекта основных средств, годовая и месячная сумма амортизационных отчислений, накопленные амортизационные отчисления по годам, остаточная стоимость. Данные этих таблиц следует использовать в течение всего срока полезного использования машины, так как они выполняют функцию информационной базы для отражения амортизационных отчислений по годам. Для начисления амортизации этими способами целесообразно расчеты производить по группам машин и оборудования, имеющим одинаковый срок полезного использования и время поступления в организацию.

С целью создания надлежащих условий, обеспечивающих отражение сведений по начислению амортизационных отчисле-

ний, при решении вопроса о введении нелинейных методов обобщения информации рекомендуется производить в специальных аналитических регистрах бухгалтерского учета: «Ведомость начисления амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка», «Ведомость начисления амортизационных отчислений по сумме чисел лет срока полезного использования», «Ведомость начисления амортизационных отчислений пропорционально объему работ». Сведения в них заносят на основании соответствующих разработочных таблиц, указанных выше. Для обобщения информации о суммах амортизации, начисленных по каждому виду (группе) основных средств машинно-тракторного парка за отчетный период, при нелинейных способах используют вышеуказанные ведомости, а в случае линейного – «Ведомость расчета амортизации и отчислений в ремонтный фонд» (ф. № 48-АПК) и «Ведомость начисления амортизации основных средств и отчислений в ремонтный фонд без автотранспорта» (ф. № 49-АПК).

На статью «Амортизация основных средств» в течение года (по второму аналитическому счету) следует также относить начисленную амортизацию по тракторным прицепам, тележкам, саням и прочим основным средствам, используемым на транспортных работах тракторов. Что же касается доли начисленных амортизационных отчислений по основным средствам общего назначения (тракторам и др.), приходящейся на выполненные транспортные работы, то эти суммы распределяются с первого аналитического счета.

Сумма начисленной амортизации по основным средствам машинно-тракторного парка ежемесячно отражается по дебету счета 23, субсчет 3 (первый аналитический счет) и 23, субсчет 3 (второй аналитический счет в части технических средств (транспортного назначения) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Как правило, в конце года амортизационные отчисления по основным средствам машинно-тракторного парка общего назначения (тракторам, гаражам, навесам и др.) распределяют между первым и вторым аналитическими счетами пропорционально стоимости израсходованного топлива или выполненных сельскохозяйственных и транспортных работ в условных эталонных гектарах. В соответствии с этим подсчитанная часть амортиза-

ции, приходящаяся на транспортные работы, списывается с первого аналитического счета на второй.

Оставшаяся на первом аналитическом счете сумма амортизации распределяется по отдельным объектам производственного учета (культурам, группам культур и т.д.) в следующем порядке.

Амортизацию по узкоспециализированным машинам (картофелесажалкам, кукурузосажалкам, овощепосадочным машинам, зерноуборочным комбайнам, картофелеуборочным и др.) относят на соответствующие культуры прямо. Амортизацию тракторов по отдельным объектам учета распределяют пропорционально объему выполненных работ в условных эталонных гектарах или стоимости израсходованного горючего. Поскольку износ тракторов тесно связан с расходом топлива, то такой порядок распределения является более предпочтительным. Однако его практическое применение будет оправдано лишь при условии точного учета расхода нефтепродуктов по объектам затрат.

Амортизацию по сельскохозяйственным машинам и орудиям, используемым для нескольких культур и других объектов производства, распределяют пропорционально объему работ в натуральном (физическом) измерении отдельно по определенным группам основных средств машинно-тракторного парка:

- по почвообрабатывающим машинам и орудиям – пропорционально площадям обработки;
- по сеялкам для посева зерновых колосовых, бобовых и масличных культур – пропорционально посевным площадям;
- по машинам для внесения удобрений – пропорционально количеству внесенных удобрений;
- по машинам для борьбы с болезнями и вредителями сельскохозяйственных культур – пропорционально площади обработки;
- по машинам для сеноуборки – пропорционально уборочным площадям и т.п.

В конце года на распределенные суммы амортизации составляется следующая бухгалтерская запись:

дебет счета 23-3 (второй аналитический счет «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на транспортных работах») – на часть амортизации, приходящейся на транспортные работы тракторов;

дебет счета 20-1 «Растениеводство» и др. – на часть амортизации по сельскохозяйственным работам тракторов, распределенную по отдельным объектам аналитического учета;

кредит счета 23-3 (первый аналитический счет «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах») – на общую сумму амортизационных отчислений.

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы (в том числе в растениеводстве), включаются в состав издержек основного производства по статье «Работы и услуги вспомогательных производств».

Затраты по эксплуатации тракторов на сельскохозяйственных работах относятся на объекты учета затрат основного производства по статье «Содержание основных средств».

91. По статье «Ремонт основных средств» учитывают затраты на ремонт и техническое оборудование тракторов, комбайнов и других основных средств машинно-тракторного парка.

Важным моментом правильного учета по данной статье является разграничение формы восстановления основных средств машинно-тракторного парка в связи с отсутствием четких границ между капитальным и текущим ремонтом на практике.

92. В целом под ремонтом понимается комплекс работ, устраняющих физический износ и восстанавливающий его первоначальные эксплутационные качества. По объему и характеру производимых ремонтных работ различают капитальный, средний и текущий ремонты сельскохозяйственной техники. Они отличаются сложностью, объемом и сроками выполнения.

Капитальный ремонт – самый сложный из всех видов ремонта техники. Частота его проведения зависит от того, насколько интенсивно используются машины. Как правило, он проводится не чаще одного раза в несколько лет и в большинстве случаев бывает достаточно продолжительным.

Капитальный ремонт связан с полной разборкой машины, заменой всех изношенных деталей, узлов и агрегатов. После капитального ремонта технические параметра трактора, комбайна и другой сложной машины должны приблизиться к первоначальным. Затраты на проведение капитального ремонта машин и оборудования относятся на затраты по производству и продаже

продукции, т.е. это текущие затраты. Для принятия решения о проведении капитального ремонта той или иной машины необходимо сопоставить затраты на его осуществление с затратами на приобретение новой техники. Если затраты на капитальный ремонт сопоставимы с капитальными вложениями на приобретение новой техники, или они составляют 75% стоимости новой техники, то в этом случае ее приобретение является более предпочтительным вариантом.

В общем случае капитальный ремонт призван восстановить ранее утраченные свойства объекта и предполагает замену изношенных деталей и узлов на новые и более экономичные и долговечные. При этом полностью восстанавливается работоспособность машин и оборудования, но не происходит качественного изменения характеристик отремонтированных объектов.

Если объект основных средств после работ по восстановлению качественно меняет свои основные характеристики и приобретает новые, ранее отсутствовавшие свойства, то в этом случае речь идет о модернизации, затраты на которую учитываются в составе капитальных вложений и по данной статье не отражаются. При этом если модернизации подвергается оборудование с большим физическим износом, то ее необходимо осуществлять совместно с капитальным ремонтом.

Средний ремонт по сложности приближается к капитальному ремонту, поскольку при его проведении возникает необходимость полного восстановления или замены отдельных частей машины путем частичной ее разборки. Средний ремонт обычно проводится гораздо реже, чем текущий ремонт (как правило, один раз в год).

При текущем ремонте характер проводимых работ связан со сменой отдельных деталей и узлов без разборки всей машины, регулировкой ее отдельных частей и механизмов, их чисткой, смазкой, что обеспечивает постоянную готовность техники к эксплуатации. Текущий ремонт проводят систематически, обычно один раз в квартал. Это позволяет предохранить объекты основных средств машинно-тракторного парка от преждевременного износа.

На данную статью, кроме затрат на перечисленные виды ремонта, относят также расходы по техническому обслуживанию и хранению машин и оборудования. К расходам по техническо-

му обслуживанию (ТО-1, ТО-2 и т.д.) относят затраты по чистке, смазке, осмотру и устранению мелких поломок, проводимые в зависимости от графика планово-предупредительных работ инженерной службы организации.

К расходам по хранению относят затраты по подготовке сельскохозяйственных машин к зимнему периоду. В структуре затрат по содержанию техники они могут занимать значительный удельный вес.

Ремонт основных средств машинно-тракторного парка может осуществляться как хозяйственным, так и подрядным способом.

Предварительно при осуществлении ремонта хозяйственным способом в сельскохозяйственных организациях к счету 23 «Вспомогательные производства» открывают субсчет 1 «Ремонтная мастерская», где учитывают все виды ремонта сельскохозяйственной техники.

При определении порядка списания затрат по ремонту основных средств машинно-тракторного парка на себестоимость его работ следует иметь в виду, что в производственном учете указанные затраты могут быть отнесены на себестоимость следующими способами:

– по мере возникновения фактических затрат по ремонту;

– списанием за счет резерва на ремонт основных средств или ремонтного фонда, образованных путем равномерных отчислений;

– по мере возникновения фактических затрат в счет расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на себестоимость в течение срока, определенного организацией.

При этом способ единовременного списания расходов на ремонт в большей мере подходит для небольших организаций, где количество единиц техники сравнительно невелико и объем выполняемых ремонтных работ незначителен. Как правило, расходы на ремонт также невелики, организация может списывать их на затраты в том отчетном периоде, в котором они произведены, поскольку это не приводит к резкому удорожанию работ, услуг (продукции).

В случаях, когда ремонт основных средств машинно-тракторного парка выполнен в собственной ремонтной мастерской, общая схема корреспонденции счетов будет следующей (табл. 3.):

Таблица 3

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражена стоимость приобретенных запасных частей (без НДС)	10-6; 10-10	60
2. Погашена задолженность перед поставщиком (с учетом НДС)	60, 76-9	51, 71
3. Отражена стоимость материалов, отпущенных для проведения ремонта	23-1	10-6; 10-10
4. Начислена оплата труда работникам, занятым ремонтом	23-1	70
5. Начислен ЕСН и другие страховые взносы на сумму оплаты труда	23-1	69
6. Списана общая стоимость ремонтных работ	23-3 и др.	23-1

В определенных случаях в силу разных причин организация не имеет возможности провести ремонт самостоятельно. В этом случае привлекаются сторонние агросервисные организации. Для этого между заказчиком (сельскохозяйственной организацией) и подрядчиком (сторонней организацией) должен быть заключен договор подряда, на основании которого выписывается счет.

Статьей 703 ГК РФ установлено, что подрядчик самостоятельно определяет способы выполнения задания заказчика.

Если договором подряда не предусмотрено иное, работа выполняется иждивением подрядчика, т.е. из его материалов, его силами и средствами. При этом подрядчик несет ответственность за надлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования, а также за предоставление материалов и оборудования, обремененных правами третьих лиц.

Договором подряда может быть предусмотрено, что необходимые для выполнения ремонта материалы будут предоставлены самим заказчиком.

При выполнении подрядчиком работ по ремонту машины его стоимость списывается на счет 23-3 «Машинно-тракторный парк» по статье «Работы и услуги сторонних организаций». Общая схема корреспонденции счетов по ремонту силами (иждивением) подрядчика приведена ниже (табл. 4.):

Таблица 4

Содержание операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Отражена стоимость ремонтных работ технического средства машинно-тракторного парка по договору подряда	23-3	60
2. Отражена сумма НДС по стоимости ремонта, предъявленная подрядчиком	19-4	60
3. Погашена задолженность подрядчику за выполненные работы	60	51, 55-4
4. Принят к вычету НДС, фактически уплаченный подрядчику	68/НДС	19-4

Способ списания фактических затрат на ремонт техники в счет расходов будущих периодов является одним из способов равномерного отчисления затрат на выполнение ремонтных работ.

Он применяется в тех случаях, когда ремонт машин и оборудования производится неравномерно в течение года, а также когда возникает необходимость в проведении большого объема непредвиденных ремонтных работ сельскохозяйственной техники, например, в случае аварий, выхода из строя сразу нескольких машин и т.п.

Затраты, связанные с проведением такого ремонта, целесообразно отражать в учете вначале по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списывать на издержки производства по назначению. Это позволит исключить резкий рост себестоимости содержания техники, как если бы расходы были списаны единовременно. Порядок и сроки списания расходов будущих периодов устанавливаются организацией самостоятельно (равномерно, пропорционально выполненных работ).

Для обоснования сумм затрат, отнесенных на счет 97 или списанных с него, желательно составлять смету или план производства ремонтных работ в денежном выражении.

Если ремонт выполняется силами сторонних организаций, то согласно п. 1 ст. 172 НК РФ сумма НДС, предъявленная подрядчиками и указанная заказчиком, подлежит вычету в полном размере после принятия на учет выполненных работ. Подтвержде-

нием того, что работы по ремонту объекта основных средств выполнены, может служить «Акт выполненных работ».

При этом способ списания фактических затрат на ремонт техники корреспонденция счетов аналогично вышеприведенной, за исключением того, что сначала затраты накапливаются на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списываются с него на счет 23-3 (соответствующий аналитический счет).

Для равномерного включения предстоящих расходов на ремонт машин и оборудования в расходы отчетного периода организация может формировать резерв расходов на ремонт основных средств. Кроме того, для накапливания средств на осуществление ремонтных работ может создаваться ремонтный фонд, исходя из нормативов, разрабатываемых на ряд лет, в твердо фиксированной сумме или в процентах к первоначальной стоимости основных средств.

Для обобщения информации о наличии и движении зарезервируемых сумм предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 4 «Прочие резервы».

Создание резерва расходов на ремонт основных средств в учете отражается записью по дебету счета 23/1 «Ремонтная мастерская» и кредиту счета 96-4 (если ремонт выполняется в своем ремонтном производстве). В случае, если для проведения ремонта привлекаются специалисты сторонней организации, то дебетуют непосредственно счет 23-3 «Машинно-тракторный парк». Соответственно использование сумм резерва отражается по дебету счета 96 в корреспонденции с кредитом счета 23-1 (при выполнении ремонта собственными силами) или кредитом счета 60 (при привлечении для ремонта сторонней организации).

В соответствии с действующими Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49, излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются, а остатки неиспользованного резерва по состоянию на 31 декабря подлежат отнесению на финансовые результаты.

Может возникнуть ситуация, когда созданного резерва недостаточно для проведения ремонта техники, т.е. фактические расходы на ремонт превышают размер созданного резерва. В этом случае в конце отчетного периода сумма превышения фактических затрат списывается на расходы.

Пример.

Для проведения ремонта трактора Т-150 организация приняла решения о создании резерва в сумме 200 000 руб. Ежемесячная сумма отчислений в резерв предстоящих расходов составила 16 666 руб. (200 000 : 12).

Фактические расходы на ремонт, произведенный собственными силами, в отчетном году составили 180 000 руб.

Ежемесячно с января по декабрь отчетного года в бухгалтерском учете будут производиться следующее записи (табл. 5.):

Таблица 5

Содержание операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1. Начислена сумма резервов предстоящих расходов в размере 1/12 части	16 666	23-1	96-4
2. На момент проведения ремонта трактора отражены расходы на ремонт	180 000	96-4	10,70,69
3. Бухгалтерские записи в конце года: сторнирована неиспользованная сумма резерва	200000	23-1	96-4

Качественный ремонт многих объектов может потребовать довольно длительного промежутка времени, который не исчерпывается одним отчетным периодом. Если окончание ремонтных работ произойдет в следующем году, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. После окончания ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва должна быть отнесена на финансовые результаты отчетного периода. В этом случае (в конце года) должна быть составлена следующая бухгалтерская запись: дебет счета 96-4 «Резерв на ремонт основных средств» и кредит счета 91-1 «Прочие доходы».

Таким образом, на статью «Ремонт основных средств» относят затраты по ремонту и техническому обслуживанию тракторов, навесных и прицепных сельскохозяйственных машин и орудий и других основных средств, связанных с эксплуатацией машинно-тракторного парка (оплату труда, отчисления на социальные нужды ремонтного персонала работников и тракторис-

тов-машинистов, принимавших участия в ремонте машин и оборудования, запасные части и ремонтные материалы, горюче-смазочные материалы для промывки деталей и обкатки машин и других расходов по ремонту и обслуживанию техники).

Следует отметить, что затраты по ремонту машин и оборудования относятся комплексной статьей на субсчет 23-3 «Машинно-тракторный парк» с субсчета 23-1 «Ремонтная мастерская», где себестоимость выполненных работ по видам техники (по каждому заказу или группе однородных заказов) в аналитическом разрезе ведут в «Журнале учета затрат в ремонтной мастерской» (ф. № 302-АПК). Все затраты по законченному ремонту списываются в сумме фактической себестоимости ремонта соответствующих объектов.

При этом делается запись по дебету счета 23-3 «Машинно-тракторный парк» и кредиту счета 23-1 «Ремонтная мастерская».

Если ремонт и техническое обслуживание основных средств машинно-тракторного парка производятся на месте их использования, то затраты учитывают непосредственно по данной статье. Фактические расходы, связанные с проведением и оплатой работ по ремонту техники вне ремонтной мастерской, прямым путем относятся в дебет счета 23-3 «Машинно-тракторный парк» с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.). На счете издержек производства машинно-тракторного парка эти расходы по ремонту и обслуживанию будут отражаться по соответствующим статьям затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

На эту статью относят также затраты, связанные с восстановлением износа тракторных шин, гусениц, расходы по ремонту резины тракторов и других сельскохозяйственных машин, находящихся в эксплуатации (расходы по вулканизации и другим работам, связанные с ее заменой), а также стоимость новой или восстановленной резины, новых гусениц, отпущенных со склада взамен износившихся. На стоимость запасных частей, резины, гусениц, израсходованных для ремонта тракторов и сельскохозяйственных машин, дебетуют счет 23-3 «Машинно-тракторный парк» и кредитуют счета 10-6 «Запасные части», 10-2 «Прочие материалы».

Учтенные в течение года по этой статье затраты в конце года распределяют на соответствующие счета в том же порядке, что и суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств машинно-тракторного парка. При этом делают аналогичную запись по дебету 20-1 «Растениеводство» и др., дебету 23-3 (первого аналитического счета) – на распределенные суммы ремонта.

Учитывая важность и многостороннюю значимость информации по данной статье для управленческих нужд, в целях обеспечения действенного контроля за периодичностью проведения различных видов ремонта, технического обслуживания и других работ по поддержанию основных средств в работоспособном состоянии, оказывающих существенное влияние на формирование издержек производства машинно-тракторного парка, они могут быть выделены из статьи «Ремонт основных средств» и обособлены по видам работ: капитальный ремонт, средний ремонт, текущий ремонт, замена резины и гусениц, хранение техники.

При обособлении отдельных видов работ по поддержанию технических средств машинно-тракторного парка в работоспособном состоянии для дифференцированного отражения этих затрат в аналитическом разрезе может быть использован ранее рекомендованный регистр – «Накопительный журнал учета затрат на техническое обслуживание, ремонт и простоев трактора», информацию которого следует применять для ежегодного переноса данных в «Инвентарные карточки учета основных средств» машинно-тракторного парка (ф. № ОС-6).

93. На статью «Работы и услуги вспомогательных производств» относят затраты на работы и услуги других вспомогательных производств (кроме стоимости работ ремонтной мастерской), обеспечивающие производственные нужды машинно-тракторного парка. При этом услуги вспомогательных производств в течение года отражают в плановой оценке с корректировкой ее до фактической себестоимости в конце года. Стоимость услуг записывают по дебету счета 23-3 (первый аналитический счет) с кредита соответствующих субсчетов счета 23 «Вспомогательные производства».

По статье «Прочие затраты» учитывают списание мелкого инвентаря, спецодежды и обуви, выдаваемой механизаторам, и другие расходы, не вошедшие в предыдущие статьи. В частно-

сти, на данную статью могут относиться суммы платежей по страхованию имущества и гражданской ответственности. При отражении затрат по этой статье делают записи по дебету счета 23-3 (первому аналитическому счету) и кредиту счетов 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», 76-1 «Расчеты по имущественному страхованию».

94. Статья «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка» выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала и других общих расходов по организации и управлению машинно-тракторного парка, которые предварительно накапливаются постатейно на отдельном аналитическом счете.

95. Затраты, учтенные по статье «Прочие затраты», в конце года распределяются на объекты учета, включая и транспортные работы тракторов, пропорционально объемам работ машинно-тракторного парка в условных эталонных гектарах.

Распределение затрат, учтенных на вышеприведенных статьях, в конце года отражается такой же бухгалтерской записью, как и распределение амортизации.

96. Таким образом, в течение года только затраты на горючее и смазочные материалы по эксплуатации машинно-тракторного парка, оплату труда, отчислениям ЕСН и частично амортизации по специальным основным средствам, используемым на транспортных работах тракторов, учитываются на обоих аналитический счетах.

Первый аналитический счет по учету затрат машинно-тракторного парка является собирательно-распределительным счетом, так как по дебету этого счета наряду с косвенными затратами собираются и прямые эксплутационные затраты по расходу нефтепродуктов, оплате труда и отчислениям на социальные нужды, которые сразу по кредиту этого счета списываются непосредственно на другие счета учета затрат. Из-за этой особенности указанный счет относится к транзитным счетам.

Все затраты с первого аналитического счета списываются на соответствующие аналитические счета затрат основного производства (по счету 20-1 и др.) по установленным действующими положениями статьям. Указанный порядок учета по аналитическому счету «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах» позволя-

ет, во-первых, определить непосредственно по данным учета себестоимость сельскохозяйственных работ тракторов и, во-вторых, с достаточной точностью и необходимой аналитичностью включать затраты по этим работам в себестоимость сельскохозяйственной продукции.

97. По дебету аналитического счета «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка на транспортных работах» собираются все фактические затраты, относящиеся к произведенным транспортным работам. Причем часть этих затрат (прямые эксплуатационные) списывается сюда непосредственно в течение года, другая часть относится в конце года в результате распределения.

По кредиту этого счета в течение года списывают стоимость выполненных тракторным парком транспортных работ комплексной статьей по их назначению, исходя из объема этих работ. При отнесении в течение года работ и услуг по грузовым перевозкам (включая транспортные работы в растениеводстве), выполненных тракторами в оценке по плановой себестоимости тонно-километра (или плановой себестоимости условного эталонного гектара), кредитуют счет 23-3 (второй аналитический счет) и дебетуют следующие счета:

10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 43 «Готовая продукция» – на транспортные работы по доставке соответствующих материально-производственных запасов и готовой продукции;

20 «Основное производство» (субсчета 1, 2, 3); 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – при выполнении работ и оказании транспортных услуг основному (включая растениеводство) производству и другим потребителям вспомогательного, общеотраслевого и общехозяйственного назначения;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – на стоимость перевозок, выполненных для прочих производств и хозяйств;

07 «Оборудование к установке», 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчета 7, 8 – на стоимость перевозок оборудования для строительства, купленных взрослых животных, посадочного материала многолетних насаждений;

90 «Продажи» – на стоимость перевозок на сторону и по реализации продукции.

98. Второй вариант учета затрат на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка принципиально не отличается от вышерассмотренного традиционного варианта, является разновидностью транзитного способа учета и распределения издержек машин и оборудования.

При этой схеме ведения учета к субсчету 23-3 «Машинно-тракторный парк» открываются отдельные аналитические счета по видам машин и цеховым расходам машин и оборудования: «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка», «Затраты на содержание и эксплуатацию комбайнов» и «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

Отличительные особенности по первому аналитическому счету заключаются в следующем.

При этом варианте применяется простой (попроцессный) метод накопления затрат по одноименному аналитическому счету, на котором отражаются затраты на содержание и использование тракторов и сельскохозяйственных машин, тракторных процессов и прочей техники для выполнения всех видов тракторных работ.

Аналитический учет этих затрат ведут на той же номенклатуре статей затрат. Прямые эксплутационные затраты (нефтепродукты, оплата труда, отчисления на социальные нужды), а также работы и услуги, прочие отражают на основании «Накопительной ведомости учета затрат» (ф. № 301-АПК).

По четвертой и пятой статьям учитывают амортизацию и затраты по всем видам ремонта основных средств машинно-тракторного парка, при этом используют Накопительные ведомости амортизационных отчислений и затрат на ремонт сельскохозяйственной техники, формы которых приведены в утвержденных приказом Минсельхоза России от 6.06.03 г. № 792 «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)» .

Периодически или в конце года общепроизводственные (цеховые) расходы в доле, приходящейся на тракторный парк, относят в порядке распределения с отдельного аналитического счета и прибавляют к учтенным технологическим затратам. Рас-

пределение осуществляют как и по счету 23-1 «Ремонтная мастерская» пропорционально суммам основной оплаты труда (можно выбрать и другую базу распределения). При периодическом списании накладных расходов в нормативных размерах в конце года делается корректировка ранее списанных сумм. Распределение общепроизводственных расходов отражают бухгалтерской записью по дебету аналитических счетов «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» при традиционном варианте (исключая внутренние проводки между двумя аналитическими счетами по сельскохозяйственным и транспортным работам, поскольку в данной схеме учета они не обособляются).

Таким образом, в конце года, после того как будут собраны все расходы в накопительной ведомости учета затрат и учтены по дебету субсчета 23-3 аналитического счета «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка», определяют фактическую себестоимость всех выполненных тракторами работ (включая транспортные работы в переводе на условные эталонные гектары).

После определения фактической себестоимости всех работ машин и оборудования осуществляют их распределение по назначению в соответствии с установленным порядком. Базой распределения при этом служит сложившееся соотношение отдельных статей в общей сумме расходов, т.е. определяют частную сумму в расчете на 1 эталонный гектар (исходя из структуры общих затрат). Умножением отдельных расходов по каждой статье, приходящихся в расчете на 1 эт. га, на количество эталонных гектаров выполненных сельскохозяйственных работ находят сумму, которую следует отнести постатейно на объекты аналитического учета основного производства. По себестоимости эталонного гектара затраты машинно – тракторного парка распределяются по отдельным статьям: нефтепродукты, оплата труда, отчисление на социальные нужды, амортизация основных средств, ремонт основных средств, работы и услуги, прочие затраты. Эти затраты отражают транзитом (кроме затрат, относящихся к транспортным работам тракторов, включая транспортные работы в растениеводстве) и списывают на объекты учета следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» (аналитические счета культур, групп культур) – по расходам, приходящимся на выполненные механизированные полевые работы в отрасли растениеводства;

дебет счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» – по работам, являющимся составной частью цикла производства в отрасли животноводства с использованием машинно-тракторного парка;

кредит счета – 23-3 «Машинно-тракторный парк», аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка».

Суммы, оставшиеся в конце года нераспределенными по соответствующим статьям затрат, аналитического счета «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» субсчета 23-3, составляют фактическую себестоимость транспортных работ тракторов (с включением этих работ в растениеводстве). Таким образом обеспечивается единый порядок учета эксплуатационных показателей машинно-тракторного парка на всех транспортных работах по единой методике, с сохранением традиционного показателя тонно-километра.

Себестоимость транспортных работ исчисляется путем деления затрат на аналитическом счете «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка», оставшихся после отнесения по назначению затрат, приходящихся на сельскохозяйственные работы, на общее количество выполненных тонно-километров грузоперевозок.

Поскольку стоимость выполненных работ и оказанных тракторным парком услуг по грузоперевозкам (бухгалтерские записи по которым приведены в традиционном варианте) относят в течение года на соответствующие счета по учету материально-производственных запасов, производственных затрат (включая затраты в растениеводстве), продаж (реализации) и на другие счета по плановой себестоимости тонно-километра или условного эталонного гектара, исходя из объема работ, то в конце года на объекты потребителей тракторных перевозок будут включены лишь суммы разниц между плановой и фактической себестоимостью транспортных работ. Суммы калькуляционных разниц при этом списывают на комплексную статью «Работы и услуги вспомогатель-

ных производств» тех же аналитических счетов потребителей (растениеводства, животноводства, перевозок общепроизводственного и общехозяйственного назначения и др.), что и в течение года.

После определения себестоимости работ и окончательного списания затрат машинно-тракторного парка на счета потребителей, аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» закрывается и в заключительном балансе сальдо не имеет.

В целом рассмотренный вариант в сравнении с традиционным несколько проще, позволяет снизить трудоемкость ведения учетного процесса, однако по полноте соответствия его требованиям достоверности и точности формирования затрат по машинно-тракторному парку, усиления контроля за себестоимостью сельскохозяйственной продукции он уступает основному (традиционному) варианту. При этой схеме отражения издержек на одном объединенном аналитическом счете допускается больше условностей, поскольку их распределение по видам работ производится исходя из их усредненной величины.

Вместе с тем данный вариант может быть удобен для практического применения в средних по величине и составу технических средств машинно-тракторного парка хозяйствах, а также тех организациях, которые и ранее применяли подобную схему ведения учета машин и оборудования.

99. Третий вариант может применяться в организациях с небольшим количеством используемой сельскохозяйственной техники, где можно отказаться от раздельного учета затрат по содержанию и эксплуатации по видам машин и оборудования, других общепроизводственных расходов и применить «котловой» порядок формирования издержек машинно-тракторного парка.

В этом случае организация самостоятельно устанавливает номенклатуру статей затрат, с выделением наиболее существенных, или использует перечень статей, указанных в предшествующем варианте.

При этом варианте учет расходов по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка организуется на одном субсчете по простому однопередельному (котловому) методу. Поскольку в силу специфики функционирования при эксплуатации машин и оборудования в учете не выделяются расходы на закон-

ченные производством работ, то получение информации о формировании издержек по машинно-тракторному парку может быть обеспечено на основе системного учета затрат на производство по экономическим элементам. В этой связи прямые и косвенные затраты могут быть учтены в поэлементном разрезе на весь выпуск работ и услуг.

Для получения информации о затратах по экономическим элементам традиционным способом (как и в предшествующих) используют данные об отражении всех расходов соответствующих ресурсов на осуществление деятельности машинно-тракторного парка по кредиту синтетических счетов: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств» и ряд других счетов для учета «прочих затрат» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.).

Однако такая методика не всегда обеспечивает необходимую точность формирования затрат, к тому же не позволяет получить детальную информацию о расходах машин и оборудования по элементам затрат.

В связи с этим рекомендовано использовать счета 30 – 39 типового и отраслевого планов счетов для учета расходов по элементам затрат. Состав счетов и методику учета затрат по этим счетам определяет сама организация, исходя из особенностей своей деятельности.

В качестве одного из таких подходов можно рекомендовать двухступенчатый порядок учета затрат по машинно-тракторному парку в поэлементном разрезе, для чего дополнительно к используемому счету 23-3 «Машинно-тракторный парк» следует открыть синтетические счета и субсчета: 31 «Материальные затраты» (в развитие которого для контроля за их уровнем могут быть открыты отдельные субсчета в разрезе отдельных групп материальных ресурсов), 32 «Затраты на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды», 34 «Амортизация», 35 «Налоги, сборы и другие платежи», 36 «Затраты по страхованию», 38 «Прочие затраты».

На этих счетах целесообразно учитывать все затраты на содержание машин и оборудования по их элементам. При этом следует иметь в виду, что в этом случае согласно учетной политики должны быть соблюдены допущение временной определенности фактов

хозяйственной деятельности и требование осмотрительности. При отражении операций в поэлементном разрезе расходы будущих периодов должны включаться в соответствующие элементы (материальные затраты, оплата труда и т.д.) в том отчетном периоде, когда фактически совершены эти расходы, независимо от периода включения их в себестоимость работ и услуг. По резервам предстоящих расходов – при создании резерва (по элементам затратам – на оплату отпусков, вознаграждений за выслугу лет и т.д.), или вообще по всем видам резервов – по мере их использования, т.е. по мере возникновения фактических расходов. В любом случае затраты на ремонт основных средств машинно-тракторного парка (создание ремонтного фонда или без создания резерва) не следует относить в состав элемента «Прочие затраты», а отражать по всем элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисление на социальные нужды; амортизация основных средств; прочие затраты.

По дебету счетов 31 – 38 необходимо учитывать все расходы по формированию соответствующих затрат. При этом по дебету счета 31 «Материальные затраты» (соответствующие субсчета) будет отражаться стоимость израсходованного топлива на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, стоимость ремонтных и строительных материалов для ремонта основных средств, стоимость агросервисных услуг по всем видам ремонта и обслуживания сельскохозяйственной техники (с кредита счета 10 «Материалы субсчетов», 4 – «Топливо», 6 – «Запасные части», 10 – «Строительные материалы», 11 – «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»), расходы по оплате работ услуг сторонних организаций, подлежащие включению в состав материальных затрат (с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.).

По дебету счетов 32 – 38 отражаются соответствующие суммы начисленной оплаты труда (с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»), отчисление на социальные нужды (с кредита счета 69 «Расчеты по социальному страхованию»), начисленная амортизация по основным средствам (соответственно с кредита счета 02 «Амортизация основных средств»), прочие затраты (с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

По окончании месяца учтенные на счетах 31-38 затраты списываются с кредита этих счетов в дебет счета 23-3 «Машинно-тракторный парк».

На завершающем этапе учетного процесса в конце года осуществляется распределение затрат по видам механизированных работ в целях определения их себестоимости и дальнейшего отнесения по назначению, аналогично рассмотренному выше варианту.

100. Четвертый вариант учета затрат машинно-тракторного парка основан на сочетании транзитного и прямого способов отнесения издержек машин и оборудования на основные отрасли. При данном варианте учет затрат на содержание и эксплуатацию машин и оборудования организуется в следующем порядке.

В составе счета 23-3 «Машинно-тракторный парк» открывают отдельный аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка». По дебету этого счета учитывают все затраты тракторов на всех видах работ, включая транспортные работы, работу тракторных прицепных, привесных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий, эксплуатируемых в агрегатировании с тракторами.

Амортизацию и расходы на ремонт тракторов, сельскохозяйственных машин и других технических средств машинно-тракторного парка также учитывают нарастающим итогом с начала года на данном аналитическом счете раздельно по видам (группам) основных средств машинно-тракторного парка в соответствии с базой их распределения, указанной в предшествующих вариантах. Бухгалтерские записи по этим операциям оформляют следующей корреспонденцией:

дебет счета 23-3, аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка»;

кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – на суммы начисленной амортизации;

кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет 4 «Резерв на ремонт основных средств», субсчет 5 «Ремонтный фонд» – на сумму отчислений в резервный или ремонтный фонд (при их формировании в организации).

Отнесение работ и услуг сторонних организаций на затраты машинно-тракторного парка и прочих расходов отражают корреспонденцией:

дебет счета 23-3, аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка»,

дебет 19 «НФС по приобретенным ценностям» и

кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

кредит других счетов по видам затрат.

Как правило, в конце года амортизация, расходы на ремонт, отчисления в резерв на ремонт основных средств, в ремонтный фонд и прочие затраты распределяются по назначению и в соответствии с установленным порядком относятся на основное производство:

дебет счета 20-1 «Растениеводство» (аналитические счета культур или их групп) – по косвенным расходам, приходящимся на выполненные механизированные работы в отрасли растениеводства; субсчет 2 «Животноводство» – по работам, которые являются составной частью цикла производства в отрасли с использованием машинно-тракторного парка;

кредит счета 23-3, аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» с кредита аналитического счета «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

Отражение по дебету аналитического счета «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» текущих расходов и периодическая (ежемесячное или ежеквартальное списание) по кредиту этого счета работ и услуг в плановой оценке могут позволить в конце отчетного периода выводить сальдо, характеризующее отклонение фактических затрат от плановых (бюджетных): дебетовое сальдо – перерасход, кредитовое – экономия. В этом случае системный аналитический учет позволяет оперативно контролировать уровень затрат. В результате изучения причин отклонений принимаются решения о корректировке стоимости работ машинно-тракторного парка.

После окончательной корректировки в конце года списанных в течение года в плановых размерах косвенных расходов, относящихся к сельскохозяйственным работам, исчисляют фактическую себестоимость транспортных работ. Ее рассчитывают как разность между затратами по дебету аналитического счета «Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка» и списанными в течение года оплатой труда и горючим, а также косвенными расходами, относящимися к сельскохозяйственным работам.

С учетом изложенного схема и содержание записей по субсчету 23-3, аналитическому счету «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» имеют следующий вид (табл. 6.).

Таблица 6

Субсчет 23-3, аналитический счет – 1 «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка»

Дебет	Кредит
Статьи затрат: 1. Нефтепродукты 2. Оплата труда 3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация основных средств 4.1. общего назначения 4.2. специального назначения 4.2.1. почвообрабатывающих машин 4.2.2. посевных машин 4.2.3. сеноуборочных машин 4.2.4. других машин 5. Ремонт основных средств 5.1. общего назначения 5.2. специального назначения 5.2.1. почвообрабатывающих машин 5.2.2. посевных машин 5.2.3. других машин 6. Работы и услуги вспомогательных производств 7. Прочие затраты 8. Общепроизводственные расходы	Записи в течение года: 1. Списание оплаты труда и горючего по сельскохозяйственным работам 2. Списание косвенных расходов (амортизация, ремонт и т.д.) в плановых размерах, относящихся к сельскохозяйственным работам 3. Плановая себестоимость транспортных работ Записи в конце года: 1. Корректировка косвенных расходов, относящихся к сельскохозяйственным работам, до их фактического уровня 2. Корректировка плановой себестоимости транспортных работ до уровня их фактической себестоимости

101. Содержание и эксплуатацию комбайнов и других самоходных машин учитывают на аналитических счетах второй группы обособленно от машинно-транспортного парка, хотя и в составе субсчета 23-3 «Машинно-тракторный парк».

По второму аналитическому счету «Затраты на содержание и эксплуатацию комбайнов и других самоходных машин» отражают расходы по использованию и содержанию зерноуборочных, льноуборочных комбайнов и других машин. На этом же аналитическом счете учитывают затраты на содержание гаражей, навесов, площадок и других основных средств, предназначенных для хранения только этой техники. Затраты на содержание зданий и сооружений общего назначения для тракторного и комбайнового парка, как отмечалось выше, отражают на счете 23-3, аналитический счет «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

Задачей учета затрат по комбайнам является контроль за их уровнем и определение фактической себестоимости работы комбайнов. Единицей измерения объема работы комбайнов принят 1 га убранной площади. Однако эта единица является весьма условной, поскольку не учитывает урожайность соответствующих культур.

Поскольку величина затрат 1 га убранной площади различных культур (зерновых, картофеля, свеклы, льна и т.п.) несопоставима и структура комбайнового парка различна, исчисление общей себестоимости убранного гектара практически не имеет смысла. В связи с этим ко второму аналитическому счету целесообразно открывать аналитические счета более низшего порядка (так называемые субаналитические) по однородным группам комбайнов и других самоходных машин, исходя из конкретной сложившейся структуры комбайнового парка организации: «Затраты на содержание и эксплуатацию зерновых комбайнов», «Затраты на содержание и эксплуатацию картофеле- и свеклоуборочных комбайнов», «Затраты на содержание и эксплуатацию силосоуборочной техники», «Затраты на содержание и эксплуатацию других самоходных машин».

По дебету соответствующих субаналитических счетов в течение года накапливают затраты в разрезе той же номенклатуры статей, как и по тракторному парку. При ведении учета затрат могут применяться как транзитный, так и комбинированный способы организации учетного процесса.

Списывают затраты на отдельные объекты учета в растение-

водстве (культуры, группы культур) в таком порядке постатейно. В течение года прямым путем относят по назначению суммы расхода нефтепродуктов, оплаты труда и отчислений на социальные нужды (при транзитном способе с отражением по этим субаналитическим счетам и без отражения по ним – при комбинированном способе). В конце года распределяют суммы амортизации, затраты на ремонт или (отчислений в резерв на ремонт комбайнов и самоходных машин, либо в ремонтный фонд, если организация создает такие резервы), прочие затраты также постатейно. При этом для каждого вида комбайнов и самоходных машин затраты распределяют по культурам раздельно пропорционально убранным площадям по плановой себестоимости 1 га убранной площади в таком же порядке, как и в соответствующем варианте по тракторному парку.

102. В целях получения достоверной информации об уровне расходов по управлению и обслуживанию машин и оборудования целесообразно в составе субсчета 23-3 «Машинно-тракторный парк» открывать отдельный аналитический счет «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

По дебету этого аналитического счета учитывают расходы на содержание инженерно-технических работников машинно-тракторного парка, затраты по содержанию гаражей, навесов, площадок для хранения техники машинных дворов и других общих основных средств тракторного и комбайного парка. Затраты отражают в разделе статей применительно к счету общепроизводственных (цеховых) расходов.

Ниже приводятся состав и экономическая характеристика статей затрат рекомендуемой номенклатуры.

По статье «Материальные затраты» отражают фактическую стоимость израсходованных антикоррозийных и вспомогательных материалов (тентов, чехлов, подставок и др.) на подготовку техники к зимнему периоду, сюда же относят расходы по диагностике машин, произведенные силами обслуживающих агросервисных организаций.

На статью «Оплата труда» относятся суммы основной, дополнительной и натуральной оплаты труда цехового персонала машинно-тракторного парка (инженеров-механиков, бри-

гадиров машинно-тракторных бригад, их помощников, учетчиков, заправщиков, сторожей и других работников).

В статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают суммы отчислений ЕСН и страховых взносов по обязательному страхованию несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (как и по предыдущей статье) по цеховому персоналу, относящемуся к аппарату управления, и прочему персоналу общепроизводственного назначения.

По статье «Затраты на содержание зданий и сооружений» отражают суммы начисленной амортизации по основным средствам общего назначения по местам хранения тракторной и комбайновой техники (ангарам, гаражам, навесам, машинным дворам, крытым площадкам, складским помещениям), грузоподъемным механизмам, а также вспомогательным помещениям (данным механизаторов и т.д.).

На эту статью относят также все затраты по ремонту перечисленных выше основных средств, а также отчисления в резерв на ремонт или на «ремонтный фонд» (при их формировании).

По статье «Охрана труда и техника безопасности» учитывают расходы по устройству различных приспособлений, обеспечивающих безопасность работающих на машинах и оборудовании (ограждений и агрегатов, сигнализации, вентиляции и т. д). Сюда же относят затраты на производственную санитарию (мыло, устройство душевых и т.д.) и другие мероприятия по охране труда (оформление предупредительных надписей, приобретение справочников, плакатов и т.д.)

В статье «Прочие расходы» отражают прочие затраты общепроизводственного характера, не предусмотренные предыдущими статьями: стоимость услуг вспомогательных производств, услуги диспетчерской службы по обслуживанию и управлению работой машинно-тракторного парка, затраты по диагностике сельскохозяйственных машин, проведенный самим хозяйством, расходы хозяйственного инвентаря, расходы на переезд сельскохозяйственной техники к месту работы и обратно и т.д.

Организация учета перечисленных выше расходов может позволить осуществлять более предметный контроль за их размером и выявлять резервы их снижения.

По кредиту данного аналитического счета учтенные расходы ежемесячно списывают в плановом (сметном) размере и пропорционально прямой оплате труда или сумме прямых эксплуатационных затрат и относят на аналитический счет «Затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка» и соответствующие субаналитические счета аналитического счета «Затраты на содержание и эксплуатацию комбайнов и других самоходных машин». Плановый (нормативный) размер ежемесячно списываемых расходов определяют по плановому (нормативному) отношению общепроизводственных расходов к общей сумме затрат. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по аналитическому счету «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка» позволяет ежемесячно выводить сальдо и тем самым осуществлять оперативный контроль в системе счетов за отклонением фактических расходов от плановых (кредитовое сальдо – экономия, дебетовое – перерасход). В конце года принимается решение об окончательной корректировке суммы общепроизводственных расходов.

При небольшом составе машинно-тракторного парка учет общепроизводственных расходов можно не обособлять на отдельном аналитическом счете, а учитывать их на аналитическом счете учета затрат по эксплуатации тракторов. Однако в этом случае часть таких расходов необходимо в порядке распределения списать на вторую группу счетов аналитического счета «содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин» бухгалтерской записью по дебету этих субаналитических счетов и кредиту субсчета 23-3 аналитического счета «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка».

Аналитический учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования ведут в «Лицевом счете (производственном отчете)» ф. № 83-АПК. В нем на каждый аналитический счет выделяют отдельные графы. Запись в отчете делают на основании «Накопительных ведомостей учета затрат» (ф. № 301-АПК) и других первичных и сводных документов. В отчете затраты по содержанию тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для

хранения техники, машинных дворов, прицепных и навесных сельскохозяйственных машин и орудий, а также других основных средств машинно-тракторного парка учитывают обычно в одной графе.

При раздельном учете затраты могут группироваться и по маркам машин (гусеничным, колесным), а также их типам.

Для учета затрат на содержание и эксплуатацию зерноуборочных, картофелеуборочных, свеклоуборочных и других самоходных комбайнов и машин открывают отдельные графы по каждому виду машин.

VI. Калькулирование себестоимости работ, выполненных машинно-тракторным парком

103. На основании аналитического учета затрат на субсчете 23-3 «Машинно-тракторный парк» и сводных данных о выработке на тракторных и комбайновых работах в конце года определяется фактическая себестоимость выполненных работ.

Информационной базой для составления отчетных калькуляций себестоимости работ, выполненных сельскохозяйственной техникой, служат данные «Производственных отчетов» (ф. № 83-АПК), составляемые применительно к содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка. Однако следует иметь в виду, что при ведении учета по четвертому варианту, расходы на оплату труда трактористов-машинистов и комбайнов, отчисления на социальные нужды, а также стоимость нефтепродуктов, использованных тракторами, на счете 23-3 «Машинно-тракторный парк» не учитывают. Их включают в состав прямых затрат основного производства. В связи с этим информационным источником о сумме начисленной оплаты труда трактористам-машинистам и комбайнерам, а также стоимости использованных нефтепродуктов на сельскохозяйственных работах тракторов и уборочных работах самоходных машин являются данные «Накопительных ведомостей по учету затрат машинно-тракторного парка (комбайнов)» или «Производственных отчетов по растениеводству», где стоимость израсходованных нефтепродуктов, а также оплата труда трактористам-

машинистам и комбайнерам выделяются в качестве самостоятельных показателей».

По машинно-тракторному парку **объектом калькуляции** являются отработанные условные эталонные гектары, выполненные тонно-километры, а также общие отработанные условные эталонные гектары. Соответственно **калькуляционным единицами** являются один отработанный условный эталонный гектар, один тонно-километр и один общий условный эталонный гектар, т.е. исчисляются три показателя себестоимости: себестоимость условного эталонного гектара по сельскохозяйственным работам машинно-тракторного парка, себестоимость тонно-километра по транспортным работам тракторов и общая себестоимость одного условного эталонного гектара по всем работам машинно-тракторного парка.

Себестоимость одного условного эталонного гектара исчисляется по формуле:

$$C1_{\text{усл эт га}} = \frac{Р_{от} + З_{н} + А + З_{рто} + З_{п} + Р_{оп}}{К_{\text{усл. эт га}}}$$

где $C1_{\text{усл эт га}}$ – себестоимость одного условного эталонного гектара, выработанного тракторами, руб.;

$Р_{от}$ – расходы на оплату труда трактористов-машинистов и отчисления на социальные нужды, руб.;

$З_{н}$ – затраты на нефтепродукты, руб.;

А – амортизационные отчисления по машинно-тракторному парку, руб.;

$З_{рто}$ – затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств машинно-тракторного парка, руб.;

$З_{п}$ – прочие затраты на содержание и эксплуатацию машинно-тракторного парка (услуги вспомогательных производств, расход инвентаря, спецодежды и обуви и др.), руб.;

$Р_{оп}$ – общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка;

$К_{\text{усл эт га}}$ – количество выполненных условных эталонных гектаров.

Калькулирование себестоимости работ по машинно-тракторному парку отражено в форме калькуляционного листа (табл. 7).

Таблица 7

Калькуляция себестоимости работ по машинно-тракторному парку

№ п/п	Показатели	Значение показателей
	Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, руб:	
1	на сельскохозяйственных работах	764010
2	на тракторных работах	198642
	Объем выработки:	
3	на сельскохозяйственных работах в условных эталонных гектарах.....	14100
	На транспортных работах:	
4	в тонно-километрах..... ...	40900
5	в условных эталонных гектарах..... .	4410
	Себестоимость единиц работ, руб.:	
6	1 усл. эт.га по сельскохозяйственным работам (п.1 : п.3)	54,19
7	1 т/км по транспортным работам (п.2 : п.4).....	4,86
8	1 усл эт. га по всем тракторным работам [(п.1 +п.2) . (п.3 + п.5)].....	52,01

104. В конце года после отнесения всех затрат по сельскохозяйственным работам машинно-тракторного парка на объекты учета основного производства делают корректировку до фактической себестоимости списанных в течение года на счета потребителей транспортных работ и услуг машинно-тракторного парка по плановой себестоимости тонно-километра.

Определение и списание калькуляционных разниц при закрытии аналитического счета «Затраты на содержание машинно-тракторного парка на транспортных работах» приведены в таблице 8.

Таблица 8

Списание калькуляционных разниц при закрытии аналитического счета «Затраты на содержание машинно-тракторного парка на транспортных работах»

№ п/п	Показатели	Значения показателей
1.	Фактические затраты (по дебету счета), руб.	198642
2.	Списано в течение года (по кредиту счета), руб.	1374410
3.	Подлежит дополнительному списанию (или сторнированию), руб.	61232
4.	Всего выполнено тонно-километров	40900
5.	Исключаются тонно-километры:	
	- по перевозкам для энергетических производств	-
	- по перевозкам для водоснабжения	365
	- по перевозкам для ремонтной мастерской	-
	- по перевозкам для автотранспорта	370
	- по перевозкам для МТП (самообслуживанию)	208
6.	Тонно-километры, принимаемые в расчет (п 4.- п.5.)	285
7.	Калькуляционная разница на один тонно-километр – коэффициент для распределения (п.3 : п.6), руб.	39672 1,54345

Распределение затрат

Объекты калькуляции	Тонно-километры	Сумма разниц, руб.	Дебет счетов
Картофель	2841	4385	20-1-1
Силосные культуры	6470	9986	20-1-1
Итого по растениеводству:	9311	14371	20-1
Молочное стадо	16437	25370	20-2-1
Молодняк крупного рогатого скота	11320	17472	20-2-2
Пчеловодство	126	194	20-2-3
Итого по животноводству:	27883	43036	20-2
Пилорама	1352	2087	20-3-1
Реализация услуг на сторону	1126	1738	90-4
Всего	39672	61232	Кредит 23-3-2

105. По зерноуборочным, картофелеуборочным, свекло-уборочным и другим самоходным комбайнам калькулируется себестоимость выполненных работ. Калькуляционными единицами здесь является гектар убранной площади и сбор одной тонны урожая. Их себестоимость исчисляется делением фактических затрат на содержание и эксплуатацию отдельных видов комбайнов на соответствующий объем выполненных работ.

Себестоимость одного гектара убранной площади определяется по формуле:

$$C_{1га} = \frac{Р_{от} + З_{н} + А + З_{рто.} + З_{п} + Р_{оп}}{К_{га}}$$

Затраты на комбайновую уборку одной тонны урожая, т.е. себестоимости сбора одной тонны продукции исчисляют по формуле:

$$C_{1т.} = \frac{Р_{от.} + З_{н} + А + З_{рто.} + З_{п} + Р_{оп.}}{К_{т}}$$

В числителе этих формул приведены все затраты на содержание и эксплуатацию комбайнов, а в знаменателе отражается количество убранных гектаров посевов зерновых и зернобобовых культур, картофеля, сахарной свеклы и других сельскохозяйственных культур ($К_{га}$) и количество собранной продукции в тоннах ($К_{т}$) (остальные условные обозначения – прежние).

Применение обеих единиц позволяет всесторонне оценить эффективность использования машин и обеспечивает необходимую информацию для анализа их работ.

106. Аналитический учет затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования ведут по статьям: «Материальные затраты», «Оплата труда», «Отчисления на социальные нужды», «Амортизация основных средств», «Ремонт основных средств», «Работы и услуги других вспомогательных производств»; «Прочие затраты», «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка».

Однако здесь не учитывают стоимость нефтепродуктов, расходуемых тракторами на сельскохозяйственных работах в растениеводстве, оплату труда трактористов-машинистов на этих ра-

ботах и отчисления на социальные нужды. Затраты по этим статьям относят непосредственно (прямым путем) по соответствующим аналитическим счетам возделывания сельскохозяйственных культур, незавершенного производства, а также содержания отдельных видов и технологических групп скота. При этом дебетуют субсчета 20-1 «Растениеводство», 20-2 «Животноводство» и др. и кредитуют соответственно счета 10-4 «Топливо», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

VII. Особенности автоматизации бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка

107. Выполнение всех рассмотренных выше учетных работ по группировке, накапливанию и систематизации первичной информации об использовании сельскохозяйственной техники из-за большого числа исходных данных и необходимости их систематизации в нескольких информационных разрезах сопряжено со значительными затратами труда работников бухгалтерской службы. Существенное снижение трудоемкости учета машинно-тракторного парка, повышение его качества и оперативности достигаются с применением автоматизированной обработки соответствующих первичных документов.

108. Рабочие массивы данных при автоматизации учета машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях включают формирование ряда других комплексов автоматизированного рабочего места (АРМ) при решении взаимосвязанных типов задач пакетов прикладных программ (ППП):

- учет труда и его оплаты;
- учет материалов;
- учет основных средств;
- учет затрат на производство (аналитический и синтетический учет хозяйственных операций);
- отчетность сельскохозяйственной организации (внутренняя, внешняя);
- контроль выполнения плановых заданий.

Взаимосвязь комплексов задач показана на рисунке 2:

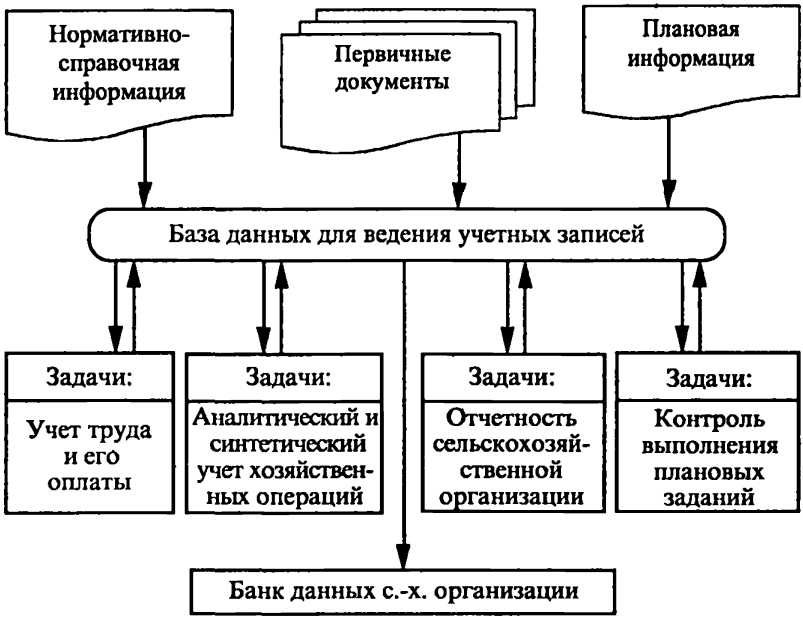

Рис. 2. Схема информационной взаимосвязи комплексов задач при автоматизированной обработке информации по машинно-тракторному парку

109. **Входными показателями для решения функциональных задач являются:**

- показатели первичных учетных документов на основании содержания в них ключевых реквизитов;
- показатели нормативно-справочной информации (НСИ).

Информационная база в персональной эксплуатационно-вычислительной машине (ПЭВМ) по учету машинно-тракторного парка включает большое число информационных массивов переменной информации, извлекаемой из первичных документов. Представляется весьма удобным на данном участке учета вести внутримашинные формы первичного и накопительного учета, вводя в них необходимые переменные реквизиты хронологического порядка.

110. Технология ведения компьютерного учета предполагает формирование условно-постоянных массивов информации, вводимых единовременно с соответствующих классификаторов и справочников.

Уровень автоматизации решения учетных задач машинно-тракторного парка определяется содержанием нормативно-справочной информации (НСИ).

Основные показатели НСИ применительно к данному участку и их взаимосвязь с функциональными задачами учета и отчетности отражены в (табл. 9).

Таблица 9

Состав нормативно-справочной информации по машинно-тракторному парку

№ п/п	Наименование групп справочных показателей	Принадлежность групп справочных показателей к комплексам задач			
		учет труда и его оплаты	аналитический и синтетический учет хозяйственных операций	отчетность сельскохозяйственной организации	контроль выполнения плановых заданий
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1.	Показатели характеристики сельскохозяйственной организации	+	+	+	+
2.	Показатели по работающим	+		+	+
3.	Показатели видов оплат	+	+	+	+
4.	Наименование ходов учетных номенклатур	+		+	+
5.	Показатели планового фонда рабочего времени	+			+
6.	Показатели постоянных удержаний	+			
7.	Показатели по тракторам (комбайнам)	+		+	+
8.	Показатели использования горючего по тракторам (комбайнам)	+			+

№ п/п	Наименование групп справочных показателей	Принадлежность групп справочных показателей к комплексам задач			
		учет труда и его оплаты	аналитический и синтетический учет хозяйственных операций	отчетность сельскохозяйственной организации	контроль выполнения плановых заданий
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
9.	Нормативные данные на механизированные полевые работы	+			+
10.	Нормативные данные по транспортным работам тракторов	+			+
11.	Нормативные данные на конно-ручные работы в растениеводстве	+			+
12	Поправочные коэффициенты на механизированные полевые работы	+			+
13	Хозяйственные операции	+	+		
14.	Показатели по материалам		+	+	+
15.	Показатели по основным средствам			+	+
16	Коэффициенты перевода тракторов в условные	+	+		
17	Коэффициенты перевода объемных единиц топлива (дизельного топлива, автобензина, керосина) в весовые			+	
18.	Основные плановые показатели производственно-хозяйственной деятельности				

Приведенные в таблице показатели классифицированы, исходя из их практического применения, по функциональному признаку.

Входными показателями для решения комплексов задач «отчетность сельскохозяйственной организации» и «контроль выполнения плановых заданий» являются показатели, сформированные при решении задач учета.

111. Современная технология ведения компьютерного учета обусловливает необходимость применения рациональных систем кодирования учетных номенклатур, а также развернутого перечня классификаторов и справочников, состав и структура которых определяются в режиме конфигурирования, а добавление новых элементов и их коррекция возможны и в режиме базы данных.

В практике автоматизация учета использования сельскохозяйственной техники разрабатывается как общий справочник: подразделений и материально-ответственных лиц; списочной численности работников; профессий и категорий персонала; видов оплаты труда; единиц измерения; расценок; тарификационные и др., а также локальные (внутрисистемные), отражающие специфику работы и эксплуатации машинно-тракторного парка.

Для обеспечения машинной автоматизированной обработки учетной информации по машинно-тракторному парку используется несколько локальных (внутрисистемных) справочников: марок и инвентарных номеров тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин; табельных номеров механизаторов; видов сельскохозяйственных работ; объектов учета затрат, производственных затрат, счетов учета транспортных расходов и др.

В справочнике марок тракторов, комбайнов, сельскохозяйственных машин перечень позиций сельскохозяйственной техники и ее коды должны обеспечить получение эксплуатационных показателей работы определенного вида машин по каждой их марке. При этом классификатор может быть построен по серийной системе кодирования. Коды марок машин двузначные. Для обозначения марок сельскохозяйственной техники следует выделить серии номеров: для тракторов, например, с 01 до 49, для комбайнов – с 50 до 69 и для сельскохозяйственных машин – с 70 до 99 (табл. 10).

Таблица 10

Справочник марок сельскохозяйственной техники

Марки машин	Код марки	Инвентарные (гаражные номера)
Тракторы		
Трактор Т-170.03	01	1 – 5
Трактор К-701 М	02	6 – 15
Трактор К-701	03	16 – 20
Трактор К-700 А	04	21 – 25
Трактор Т-250	05	26 – 28
Трактор Т-4 А	06	29 – 33
И т.д.		
Комбайны		
Зерноуборочный комбайн СК-5	50	1 – 5
Трактор СК-5А «Нива»	51	6 – 10
Трактор СКД-5	52	11 – 15
Трактор СКД-6	53	16 – 18
Трактор СКД-64	54	19 – 20
Трактор СКД-6.1 «Сибиряк»	55	21 – 23
Трактор Енисей-1200	56	24 – 25
Трактор Дон-1200	57	26 – 27
Трактор Дон-1500	58	28 – 30
И т.д.		
Силосоуборочные комбайны КСК-100А	65	1 – 3
Трактор Е-282	66	4 – 5
Трактор КПКУ-75	67	6 – 8
И т.д.		
Сельскохозяйственные машины		
Жатки прицепные ЖВС-6	70	1 – 2
Зерноподборщики РСМ-8. 08	71	3 – 4
Зерноподборщики РСМ-10.08	72	5 – 6
Навозорасбрасыватели ПРТ-10	73	7–10
И т.д.		

Справочник инвентарных номеров тракторов, комбайнов и сельскохозяйственных машин в сельскохозяйственной организации может строиться как по серийной, так и комбинированной

системе. В кодификаторе по серийной системе для каждой марки машин выделяется группа двузначных номеров, а в пределах той или иной группы (серии) машинам присваиваются порядковые номера (табл. 11).

Таблица 11

Справочник инвентарных номеров машин

Марка машин	Подразделение, за которым закреплена машина	Фамилия и инициалы тракториста-машиниста, за которым закреплена машина	Инвентарный номер
Трактор МТЗ-100	1	Софронов Е.П.	56
Трактор МТЗ-82	1	Жданов А.В	57
И т.д.			
Комбайн СК-5	1	Смирнов И.Н	05
Комбайн СК-5А «Нива»		Смирнов И.В.	06
И т.д.			

При комбинированной системе код инвентарных номеров тракторов, комбайнов и сельскохозяйственных машин состоит из трех знаков: первый знак обозначает вид машин, а два последних – инвентарных номер машины (табл. 12).

Таблица 12

Инвентарный номер трактора, комбайна, сельскохозяйственной машины	Код
Тракторы	
К-700А, инв. № 21	121
Т-150 инв. № 34	134
ДТ-75Т инв. № 46	146
И т.д.	
Комбайны	
Зерноуборочный комбайн СК-5, инв. № 5	205
Зерноуборочный комбайн СК-5А «Нива» № 9	209
Картофелеуборочный комбайн ККУ № 51	251
И т.д.	
Сельскохозяйственные машины	
Зернопогрузчик № 82	382
Навозоразбрасыватель № 93	393
И т.д.	

Для автоматизированного ведения учета труда и оплаты механизаторов, сводок начисленного заработка, отработанного времени и других показателей по отдельным исполнителям механизированных работ составляют справочники, содержащие всю нормативно-справочную информацию, для решения всего комплекса задач. Вторым компонентом расчетов являются архивные файлы начислений и удержаний, а также выполнения пересчетов.

АРМ учета труда и оплаты механизаторов может функционировать автономно или вместе с АРМ по обработке информации работников-сдельщиков и АРМ по учету обработанного времени и неявок на работу. Наличие двух последних АРМ на рабочем месте бухгалтера существенно сокращает трудоёмкость обработки информации на этом участке учета. Пользователь имеет возможность ввода, просмотра и корректировки входных и рассчитанных данных, вывода результатов решения задач как на экран, так и на печать. Предусмотрена возможность печати всех справочников, различных сведений базы данных, рассчетно-платежной документации, контрольных итогов по видам удержаний и начислений, ведомостей распределения оплаты труда по категориям и видам оплат, кодам затрат и др.

В ходе решения задач учета труда и его оплаты на данном участке применяются классификаторы (табл. 13):

Таблица 13

Наименование классификатора	Система построения кодов	Рекомендуемая значность
Подразделения организации	серийная	4
Участки, бригады, отряды (звенья)	то же	2
Фамилии механизаторов (табельные номера)	комбинированная	4 – 5
Виды оплат и удержаний	серийная	2
Категории персонала (работающих)	порядковая	2
Профессии	серийная	3
Системы оплаты труда	порядковая	1
Места выплаты заработной платы	то же	2
Шифры затрат (счета, субсчета, шифры аналитического учета)	комбинированная	6

При разработке кодификаторов производственных затрат учитываются требования, предъявляемые к ведению аналитического учета по **субконто** (объектам, совокупности однотипных объектов аналитического учета): накапливать на протяжении года данные о величине затрат по культуре (группе культур). Кроме того, учитывается возможность группировки затрат по каждой культуре (виду субконто) внутри аналитического счета (например, по яровой и озимой культуре).

Кроме объектов затрат, для систематизации информации включаются и виды механизированных работ. Они используются для отнесения выработки тракторов и сумм оплаты труда и горючего на соответствующую работу. Как правило, в классификаторе код видов работ в растениеводстве состоит из трех знаков и строится по серийной системе применительно к перечню работ, предусмотренных технологическими картами по возделыванию культур. При этом по растениеводству серии номеров закрепляются за группами работ, выделенными по производственным циклам (подготовка и хранение семян, подготовка и внесение удобрений, основная обработка и подготовка почвы к посеву, посев и посадка, уход за посевами и т.д.). Первый знак кода обозначает серию, а два последних знака – конкретный вид работ. Например, рядовой посев в одном направлении, относимый к четвертой группе работ, шифруется 401, междурядная механизированная обработка в одном направлении, входящая в пятую группу работ, имеет шифр 505 и т.п.

112. После формирования соответствующих классификаторов и справочников эти справочные массивы вносят в информационную базу данных по машинно-тракторному парку. На документах непосредственно коды не проставляются. Из внутримашинных кодовых словарей пользователь при организации ввода данных выбирает реквизиты (показатели), выведенные на экран, т.е. использует так называемую подсказку. При обработке информации реквизиты НСИ автоматически извлекаются и используются для автоматизированных расчетов выполненных механизированных работ, оплаты труда, расхода горючего и т.п.

В процессе ввода данных с помощью клавиатуры компьютера на экране дисплея автоматически появляются наименования реквизитов в последовательности, соответствующей структуре документов и их назначению, одновременно обеспечивается контроль данных.

При вводе информации производится также логическая проверка, позволяющая установить допущенные ошибки. Информация, прошедшая логический контроль, записывается в массив учета технико-экономических показателей по маркам машин, инвентарным номерам тракторов для получения сводов эксплуатационных показателей работы машинно-тракторного парка и одновременно в массив технико-экономических показателей по каждому механизатору, комбайнеру.

113. Таким образом, технология автоматизированной обработки данных по машинно-тракторному парку предназначена для решения хорошо структурированных задач, по которым имеются необходимые входные данные, известны алгоритмы и другие стандартные процедуры их обработки. Технология обеспечивает выполнение основного объема работ в автоматическом режиме с минимальным участием человека. Процедурами технологии являются: сбор и регистрация данных, передача информации, хранение информации, обработка данных, создание отчетов, принятие решений.

Технологический процесс обработки данных включает:

– **подготовительный этап** – подготовка к решению задач (создание справочников, введение в память компьютера необходимых постоянных данных, корректировка состава типовых операций, проводок, плана счетов и др.);

– **начальный этап** связан с операциями по сбору, регистрации и размещению документов в базовые массивы. Возможна обработка документов, заполненных вручную, однако более эффективным является электронное документирование. Программа ввода документов позволяет осуществлять автоматический ввод в документ необходимых справочных и условно-постоянных признаков, контроль и корректировку ошибочной информации, дублирование документов, удаление неверных документов и др.;

– **основной, завершающий этап** работы связан с получением необходимых отчетных форм. Из компьютерной базы данных извлекаются рабочие массивы, подлежащие группировке по соответствующим ключевым признакам, подсчету по ним итоговых данных с распечаткой в дальнейшем полученных отчетных документов.

Документы отчетности по машинно-тракторному парку содержат информацию, полученную в результате ее компьютерной обработки и представленную в разного рода таблицах и свод-

ках, которые имеют законченную форму и не требуют дальнейшей доработки. Это может быть информация, выведенная на машинный носитель или дисплей, полученная в регламентном либо запросном режимах. В первом случае отчетный документ представляется в строго установленные сроки (отчетность недельная, декадная, месячная, квартальная, годовая), во втором случае – в любое время по мере возникновения необходимости.

Необходимая оперативная информация о работе машинно-тракторного парка может быть воспроизведена на экране монитора в качестве различных видеограмм. Причем данные могут воспроизводиться за любой день и с любыми извлечениями.

114. С целью обобщения информации, содержащейся в отчетности для внутренних пользователей, на данном участке учета применяется натуральная и стоимостная оценка. Для машинно-тракторного парка в качестве выходной информации можно выделить некоторые общие элементы отчетности – совокупность показателей, характеризующих использование техники и работы механизаторов как за месяц, так и нарастающим итогом с начала года. Чтобы быстро и безошибочно использовать эту информацию она выводится из компьютера в строго упорядоченном виде на специально разработанных для каждого направления деятельности машин и оборудования выходных документах. Эти документы отражают результаты автоматизированной обработки учетной информации согласно разработанному алгоритму.

Как и при ручной обработке данных, отчетные формы по учету выполненных машинно-тракторным парком работ, целесообразно подразделять на следующие группы:

1) выходные документы по распределению выполненных работ и других показателей по объектам затрат,

2) отчетные формы использования техники по отдельным машинам и их группам;

3) отчетные формы по учету результатов работы механизаторов.

В первую группу отчетных форм, отражающих использование сельскохозяйственной техники, входят различные по содержанию выходные документы: «Ведомость начисления и распределения основной и дополнительной оплаты труда механизаторов в растениеводстве»; «Ведомость учета эксплуатационных затрат ма-

шинно-тракторного парка по видам работ в растениеводстве»; «Ведомость выполнения норм выработки механизированных работ в растениеводстве»;

115. «Ведомость начисления и распределения основной и дополнительной оплаты труда механизаторов в растениеводстве» (приложения № 2 и № 3) применяют для обобщения отработанного времени по объектам учета затрат (культурам, группам культур) и табельным номерам механизаторов за период выполнения работ. В этой отчетной форме содержатся сведения о количестве отработанных часов начисленной оплате труда, которые печатаются сводными итогами по культурам, по которым производится основная оплата и доплата механизаторов, промежуточными итогами по производственным номерам работников.

Названные показатели используют при коллективных формах организации и оплаты труда за полученную продукцию по периодам работ и в конце года.

116. «Ведомость учета эксплутационных затрат машинно-тракторного парка по видам работ в растениеводстве» (приложение № 4) предназначена для осуществления контроля за использованием фонда оплаты труда, расходом топлива и объемом выполненных работ. На основе данной отчетной формы следует проводить анализ выполнения производственной программы растениеводства.

В ведомости показатели печатаются частными итогами в разрезе видов работ, промежуточными итогами по объектам учета затрат в растениеводстве и производственным подразделениям, а также общим итогом по сельскохозяйственной организации в целом.

Свод информации может выдаваться как по отдельным видам работ (операциям), так и группам однородных работ (например, вспашка, боронование, культивация и т.д.). В последнем случае виды работ должны быть сгруппированы и коды групп внесены в справочник по работе.

117. «Ведомость выполнения норм выработки механизированных работ в растениеводстве» (приложение № 5) используется для оперативного контроля за выполнением норм выработки механизаторов и их последующего контроля в процессе выполнения технологических операций на отдельных участках цикла сельскохозяйственных работ.

118. Ко второй группе следует отнести отчетную форму «Ведомость эксплуатационных показателей работы тракторов, комбайнов (по инвентарным номерам и маркам)» (приложение № 6), в которой информация по эксплуатации сельскохозяйственной техники обобщается раздельно по видам работ машинно-тракторного парка: полевым (сельскохозяйственным) работам тракторов; транспортным работам тракторов; комбайновым работам.

В ведомости представлены показатели отработанного времени, выполненных работ, начисленной оплаты труда по видам и другие. Расчет объема тракторных и комбайновых работ производят: 1) по обрабатываемой площади (га); 2) по объему выполняемой работы в других физических единицах; 3) по объему выполняемой работы в условных единицах.

Учет объема работы (наработки) тракторов и самоходных комбайнов в физических единицах (гектарах, тонна, кубических метрах и т.д.) требуется для оперативного и текущего управления деятельностью машинно-тракторного парка и оценки уровня использования по видам работ отдельных тракторов, комбайнов и тракторного парка. Основными показателями, получаемыми в процессе группировки и обобщения выходных данных, являются среднесменная и среднедневная наработка на физический трактор, а также фактический объем работ, выполненный в оптимальные агротехнические сроки.

Систематизация суммарной наработки машин в условных единицах (мото-, машиночасах, тонно-километрах, нормосменах, условных эталонных гектарах) необходима для оперативного управления и оценки уровня использования тракторов, комбайнов и всего тракторного парка по среднесменной, среднедневной и годовой наработке на физический и условный трактор или комбайн. Результаты учета в условных единицах используются для планирования потребности в тракторах и комбайнах, межремонтных сроков, расхода топлива, денежных средств на техническое обслуживание и ремонт, для определения технико-экономических показателей работы машинно-тракторного парка. В этом отчетном документе показатели печатаются частными итогами по инвентарным номерам машин, промежуточными итогами по их маркам и общими итогами по сельскохозяйственной организации.

Графы 6 – 9 обусловлены спецификой тракторно-транспортных и комбайновых работ, по которым имеют место различные нормы выработки, зависящие от марки трактора, количества и типов прицепов, характеристики дорожных условий, способа погрузки и разгрузки и т.д.

Информация самостоятельных разделов ведомости используется для построения аналитического учета эксплуатационных затрат машин и оборудования. На основании данных по видам сельскохозяйственной техники осуществляют контроль за объемом выполненных работ, а также проводят экономический анализ использования машинно-тракторного парка.

119. Третью группу представляет «Ведомость эксплуатационных показателей работы тракторов, комбайнов (по табельным номерам)» (приложение № 7). Она содержит данные о затратах труда, объеме выполненных работ, расходе горючего и оплате труда по видам по каждому трактористу-машинисту и в целом по организации. Представляется также целесообразным отражение в ней и количества выполненных сменных норм.

Показатели в ведомости печатаются частными итогами по табельным номерам трактористов-машинистов и общими итогами по сельскохозяйственной организации.

Содержание эксплутационных показателей работы машин по табельным номерам используют при начислении доплаты трактористам за экономию горючего или расчета удержаний за его перерасход, а также в экономическом анализе работы машинно-тракторного парка.

При автоматизированной форме учета затраты, связанные с эксплуатацией тракторного парка по возделыванию сельскохозяйственных культур, выполнению транспортных и других работ, находят отражение в нескольких отчетных документах. В них приводятся данные о затратах, сгруппированных по шифрам дебетуемых аналитических счетов и статей затрат.

Результатная информация по учету эксплуатации техники формируется в «Ведомости учета затрат, работ и услуг машинно-тракторного парка», «Ведомости распределения затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка» и «Ведомости распределения калькуляционных разниц». При этом в «Ведомости учета затрат, работ и услуг машинно-тракторного парка» (приложение № 8)

отражаются затраты в целом по организации за месяц и с начала года по аналитическим счетам и калькуляционным статьям в разрезе корреспондирующих кредитуемых аналитических и синтетических счетов. Данные приводятся в стоимостном и количественном выражении. Она заменяет регистры по учету затрат на производство (производственные отчеты по машинам и оборудованию ф. № 83-АПК).

«Ведомость распределения затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка» (приложение № 9) предназначена для распределения учтенных сумм амортизационных отчислений, расходов на ремонт сельскохозяйственной техники и других затрат на объекты учета основного производства.

«Ведомость распределения калькуляционных разниц» (приложение № 10) используется при калькуляции себестоимости транспортных работ тракторов и для отнесения сложившихся отклонений на счета-потребители этих работ и услуг.

Таким образом, в рассмотренных отчетных формах содержится довольно подробная информация о величине и структуре затрат на эксплуатацию и содержание машинно-тракторного парка. Они составляют важный источник данных для контроля и анализа производственных затрат по использованию техники.

VII. Управленческие аспекты бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка

120. В отечественной системе бухгалтерского учета сложилось традиционное представление о машинно-тракторном парке как сфере деятельности, связанной с целевым назначением выполняемых работ и услуг. Оно основано на функциональном подходе к рассматриваемому укрупненному объекту учета, исходя из принятой классификации видов производственной деятельности, согласно которой в сельском хозяйстве различают основные, вспомогательные и обслуживающие производства.

При этом вспомогательными производствами принято считать такие производства, которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг. Применительно же к полеводству машинно-тракторный

парк является неотъемлемой составной частью основного производства, что обусловлено использованием техники и других ресурсов непосредственно в ходе выполнения механизированных работ. Однако в рамках функционального подхода в целях систематизации и накапливания информации об издержках, которые прямо не могут быть отнесены на основные производства, машинно-тракторный парк учитывается в настоящее время в составе вспомогательных производств.

121. Принятый порядок учета механизированных работ наряду с определенным достоинством (затраты по тракторному парку накапливаются и систематизируются на одном субсчете) имеет и существенные недостатки. При этом методе основные виды затрат (оплата труда и нефтепродукты) относятся прямым путем на издержки производства. Что же касается других затрат по содержанию машин (амортизации, расходов на ремонт техники, прочих затратах), то все они на объекты учета основного производства распределяются лишь в конце года пропорционально выполненной работе в условных эталонных гектарах, что ослабляет контроль за формированием издержек производства. К тому же существующий порядок не позволяет проводить распределение остальных затрат периодически. В результате при применении данного метода неизбежно возникают неточности и искажения при калькулировании себестоимости основной продукции, которые автоматически приводят к погрешностям и ошибкам в определении финансовых результатов.

Не решает проблемы и транзитный порядок учета, при котором затраты по машинно-тракторному парку одновременно отражаются по счетам вспомогательного и основного производства, так как и в этом случае окончательное постатейное списание затрат осуществляется также в конце года пропорционально той же базе распределения.

122. Следовательно, в условиях рыночной экономики необходима более гибкая система учетной информации об издержках, связанных как с возделыванием отдельных культур в соответствии с принятой в каждой организации технологией производства, так и с работой машинно-тракторного парка для реальной оценки достигнутого уровня использования техники и выявления возможностей дальнейшего повышения эффективности ее функционирования.

123. При построении учетно-информационного обеспечения управления деятельностью машинно-тракторного парка следует ориентироваться на:

– минимизацию расходов на производство;

– уменьшение вредного воздействия на окружающую среду;

– повышение безопасности продуктов питания;

– повышение безопасности обслуживающего персонала и сохранение его здоровья;

– повышение эффективности эксплуатации машин в условиях динамически изменяющихся требований рынка, на основе гибкой адаптации и комбинации факторов производства и машинных технологий.

124. Таким образом, управление и его информационная составляющая – рациональная организация системы бухгалтерского учета машиноиспользования служат связующим звеном всей системы сельскохозяйственного производства (инвестиций, инноваций, размещения и оперативного управления).

На операционном уровне управления учетно-информационная система обеспечивает получение контрольно-справочной, распорядительно-организационной и координационно-плановой информации о ходе производственных процессов по срокам, объемам и качеству проведения отдельных механизированных работ в соответствии с технологическими картами, бюджетами и сметами для достижения поставленных целей эффективными способами. В сельскохозяйственных организациях такой режим системы обеспечивают, как правило, диспетчерские службы, которые вносят корректировки в производственную деятельность машинно-тракторного парка по мере изменения отдельных ее факторов в процессе совершенствования хозяйственных операций. Данный режим системы функционирует в подразделениях машинно-тракторного парка (местах возникновения издержек по его содержанию и эксплуатации), т.е. там, где принимаются управленческие решения по формированию затрат на основе оперативных моделей хозяйственных процессов.

На уровне координации и размещения (тактическом уровне) осуществляется интеграция функционирования машинно-тракторных агрегатов на основе отражения внутренних операций, связанных с размещением машин и оборудования, оптимизацией

комплектования и режимов работы машинно-тракторных агрегатов с целью реализации тактических решений по эффективности использования машин.

Тактический уровень обеспечивает также взаимодействие учетных и аналитических процедур с оперативными управленческими решениями. Взаимодействие основывается на диагностике и анализе учетной информации по выявлению резервов улучшения использования машин и оборудования, сокращению издержек по их эксплуатации в процессе производства и повышению эффективности их функционирования сразу после совершения хозяйственных операций и доведении полученных аналитических показателей до лиц, принимающих решение.

Стратегический и инновационный уровень системы предполагает разработку плана перспективных мероприятий по установлению связей с внешней средой для создания конкурентных преимуществ в конечных результатах хозяйственного процесса. К таким мероприятиям относятся прогнозные планы, направленные на развитие средств механизации, обеспечение набором производительных машин, эффективное распределение и потребление технических ресурсов на основе организационных изменений и технологических приобретений для достижения целей хозяйствования.

Совокупность всех уровней учетно-аналитического обеспечения позволяет функционировать системе управления машиноиспользованием в трех режимах: оперативном, тактическом и стратегическом. Каждый из них применяется для принятия определенных управленческих решений в зависимости от их функций.

125. В основу выше рассмотренной учетной модели машинно-тракторного парка положен преимущественно технологический признак, т.е. определенные особенности каждого вида производства, в том числе и сферы машинной техники. Но кроме технологического, может быть использован и ряд других принципов, в частности целевой. В этом случае общая (базовая) модель системных представлений о машинно-тракторном парке в зависимости от ее целей и назначения может иметь иерархическое строение, т.е. быть более структурированной в зависимости от степени глубины (детализации) признаков классификации составляющих ее элементов (рис. 3).

Представленный на схеме подход предполагает, что желаемый результат достигается более эффективным способом, если соответствующей деятельностью управляют как процессами, т.е. все сознательно произведенные затраты в организации должны быть направлены на извлечение дохода (экономической выгоды) либо в текущем, либо в будущих отчетных периодах, что применительно к машинно-тракторному парку означает его рациональную загрузку и маршрутизацию выполняемых им работ, оптимальные размеры ресурсопотребления, ведение постоянного контроля за уровнем затрат по его эксплуатации и формированием издержек производства по выпуску готовой продукции.

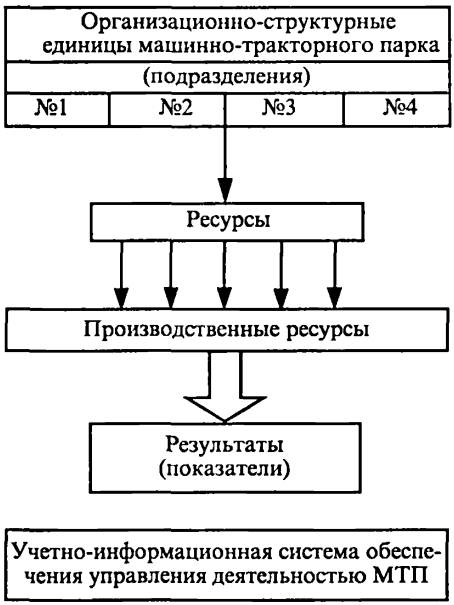

Рис. 3 Общая концептуальная модель формирования учетно-информационного обеспечения управления МТП

126. Общую классификацию объектов управления машинно-тракторного парка можно представить в виде четырех групп конструктивных элементов:

– структурные единицы;
– ресурсы;
– процессы (операции);
– показатели.

Эти ключевые системообразующие элементы целесообразно использовать и при разработке системы учета, поскольку они применяются для определения приоритетности процессов при проведении их описания в целях последующего контроля за их осуществлением.

127. В зависимости от закрепления действий за каждой структурной единицей машинно-тракторного парка (ввиду неоднозначного характера их осуществления в разных процессах) необходимо различать механизированные полевые работы, которые неотделимы от технологического процесса производства в растениеводстве, и транспортные работы тракторов, которые в случае, если они обусловлены технологией производства, их следует считать, если же они не имеют непосредственного отношения к технологическому процессу, то их следует рассматривать как транспортные услуги. Транспортные услуги, относящиеся к вспомогательному производству в зависимости от степени развитости внутрихозяйственных отношений могут быть возмездными и безвозмездными. В случае их выполнения на сторону они имеют обязательно возмездный (оплачиваемый) характер.

128. Для обобщенной характеристики деятельности машинно-тракторного парка наряду с традиционно применяемыми натуральными и стоимостными показателями может использоваться и так называемый метод ТМЧ (тариф-машиночас), сущность которого непосредственно связана с работой 1 машиночаса. Зная время работы каждой машины и стоимость 1 машиночаса, можно легко установить издержки машиноиспользования (машиночасы работы машинно-тракторных агрегатов и моточасы использования двигателей тракторов). Вместе с тем целесообразно сохранить и показатель – **условные эталонные гектары,** поскольку планирование деятельности машинно-тракторного парка традиционно тяготеет к этой единице работ.

129. Вышеизложенный порядок организации управленческих функций в отношении деятельности машинно-тракторного парка в тесной увязке с их учетным обеспечением определяет:

- перечень процессов или этапов процесса (элементов работ, операций), последовательность и сроки их исполнения, перечень исполнителей (структурных звеньев, отдельных механизаторов) и рациональную организацию технологических процессов и механизированных работ;
- требования к ресурсам (материальным, финансовым, трудовым, техническим и т.д.), необходимым для выполнения каждого из этапов (элементов) работ, порядок их получения и использования;
- перечень нормативно-плановой документации и форм первичных учетных документов, используемых на каждом из этапов (элементов работ), требования к содержанию документов и организация их движения;
- перечень (набор) контрольных показателей, отражающих результаты выполнения работ на каждом из этапов, способы определения и анализа названных показателей;
- прочие существенные условия в отношении приемов и способов ведения учета по содержанию и использованию машинно-тракторного парка.

Применение вышеизложенных общих подходов в конкретных случаях связана с многообразием условий деятельности и функционирования машин, большой номенклатурой объектов управления и учета сельскохозяйственной техники, а также с решением организационно-технических проблем эффективной эксплуатации машинно-тракторного парка.

130. В соответствии с общей концептуальной основой цель организации бухгалтерского учета затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка заключается не просто в идентификации и отслеживании протекающих во времени процессов и работ и связанных с ними формированием эксплуатационных издержек, а в превращении учетного механизма в важнейший инструмент управления, являющийся активным регулятором, способствующим рациональному использованию потребляемых ресурсов и обеспечения максимальной эффективности этой сферы деятельности.

Приложение 1

Коэффициенты перевода и сменная эталонная выработка тракторов основных марок

Марка трактора	Класс тяги	Мощность, кВт	За час сменного времени	За 7-часовую смену
К-701М	5	224	3,0	
К-701	5	198	2,7	18,9
К-700А	5	154	2,2	15,4
К-700	5	150	2,10	14,7
Т-250	5	184	2,51	17,6
Т-4А	4	96	1,31	9,2
Т-4.02	4	112	1,53	10,7
Т-150, Т-150К	3	121	1,65	11,6
ДТ-175М	3	110	1,50	10,5
ДТ-175МС	3	88	1,20	8,4
ДТ-75Т	3	66	1,10	7,7
ДТ-75, Т-75, Т-74	3	55	1,00	7,0
Т-70СМ	2	52	0,90	6,3
ЛТЗ-155	2	110	1,50	10,5
МТЗ-100/102	1,4	74	0,95	6,7
МТЗ-82	1,4	60	0,73	5,1
МТЗ-80	1,4	55	0,70	4,9
ЮМЗ-6АК	1,4	45	0,60	4,2
ЛТЗ-60	1,4	45	0,60	4,2
ЛТЗ-60АВ	1,4	44	0,58	4,1
ЛТЗ-55/55А	0,9	37	0,50	3,5
Т-30/30А	0,6	22	0,43	3,0
Т-25А	0,6	18	0,30	2,1
СШ-28/28А	0,6	22	0,36	2,5
СШ-25	0,6	16	0,27	1,9

Приложение 2

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость начисления и распределения основной и дополнительной оплаты труда механизаторов в растениеводстве (первый вариант)

за _____ **20** ____ **г.**

Производств подразделение	Табельный номер	Фамилия, имя, отчество	Код синтетического и аналитического учета	Наименование культуры	Вид работы	Вид оплат	Наименование вида оплат	Человекочасы	Сумма основной оплаты труда	Расчет дополнительной оплаты труда	
										коэффициент	сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Итого по культуре за период работ
Итого по табельному номеру за период работ
Итого по производственному подразделению за период работ
Итого по организации за период работ

---

[1] Примечание. Ведомость печатается по запросу.

Приложение 3

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость начисления и распределения основной и дополнительной оплаты труда механизаторов в растениеводстве (второй вариант)

за _____ 20 ____ г.

Производств подразделение	Табельный номер	Фамилия, имя, отчество	Вид оплат	Наименование вида оплат	Отработано человекочасов	Сумма основной оплаты труда	Расчет дополнительной оплаты труда	
							коэффициент	сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Итого по табельному номеру за период работ
Итого по производственному подразделению за период работ
Итого по сельскохозяйственной организации за период работ

---

[1] Примечание. Ведомость составляется по запросу.

Приложение 4

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость учета эксплуатационных затрат машинно-тракторного парка по видам работ в растениеводстве

за _____ **20** ____ **г.**

Производственное подразделение	Наименование культуры	Вид работы	Наименование работ	Объем работ в натуре (га, м³, т, шт., и т.д.)	Объем работ в условных единицах		Человекочасы	Начисленная сумма оплаты труда					Горючее		Тонно-километры	
	Код синтетического и аналитического учета				усл. эт. га	мото-, машиночасы		основная	дополнительная	натуральная	единоврем., поощрит. и др. выплаты	ИТОГО	по норме	фактически	автомобилей	тракторов
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Итого по группе работ за месяц
Итого по группе работ с начала года
Итого по культуре за месяц
Итого по культуре с начала года
Итого по производственному подразделению за месяц
Итого по производственному подразделению с начала года
Итого по организации за месяц
Итого по организации с начала года

Приложение 5

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость выполнения норм выработки механизированных работ в растениеводстве

Производств. подразделение	Табельный номер	Фамилия, имя, отчество	Дата	Номер документа	Наименование культуры, вида и группы работ, единицы измерения	Марка трактора	Инвентарный номер	Расчет дополнительной оплаты труда				
					Код культуры, вида и группы работ, единицы измерения			план (норма)	факт	выполнено нормосмен	процент выполнения плана	оценка за день
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Итого по производственному подразделению

Приложение 6

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость эксплуатационных показателей работы * тракторов, комбайнов (по инвентарным номерам и маркам)

за _____ 20 ____ г.

Наименование марки		Отработано		Выполнено нормосмен	Пробег		Убрано, га (число тонн)	Перевезено (намолочено тонн)	Объем работ			Расход горючего		Сумма оплаты труда				
марка	инвентарный номер	машинодней	машиносмен		общий	с грузом			усл. эт. га	тонно-км	мото-, машиночасы	по норме	фактически	основная	дополнительная	натуральная	единовр., поощр. и др. выплаты	ИТОГО
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Итого по инвентарному номеру за месяц																		
Итого по инвентарному номеру с начала года																		
Итого по марке за месяц																		
Итого по марке с начала года																		
Итого по сельскохозяйственной организации за месяц																		
Итого по сельскохозяйственной организации с начала года																		

* Примечание. Эксплуатационные показатели тракторов на транспортных работах и комбайнов отражаются самостоятельными разделами ведомости.

Приложение 7

Сельскохозяйственная организация _____

Ведомость эксплуатационных показателей работы тракторов, комбайнов (по табельным номерам)

за _____ 20 ____ г.

Фамилия, имя, отчество		Отработано			Пробег		Перевезено (намолочено тонн)	Убрано, га (число сдок)	Объем работ			Расход горючего			Сумма оплаты труда				
табельный номер	инвентарный номер	дней	часов	нормосмен	общий	с грузом			усл. эт. га	тонно-км	мото-, машиночасы	по норме	фактически	экономия (перерасход)	основная	дополнительная	натуральная	единовр., поощр. и др выплаты	ИТОГО
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20

Итого по табельному номеру за месяц, квартал
Итого по табельному номеру с начала года
Итого по сельскохозяйственной организации за месяц, квартал
Итого по сельскохозяйственной организации с начала года

Приложение 8

Сельскохозяйственная организация_____

Ведомость учета затрат, работ и услуг машинно-тракторного парка за _____20___г.

Наименование аналитического счета и статьи затрат	Код синтетического и аналитического учета	Статья затрат	Корреспондирующий синтетический счет и код аналитического учета	Обороты					
				За месяц			С начала года		
				Количество I	Количество II	Сумма	Количество I	Количество II	Сумма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Итого по статье затрат
Итого по аналитическому учету основного счета
Итого по субсчету, основному счету

Примечание: ведомость может составляться и по общепроизводственным расходам машинно-тракторного парка, при этом ее название печатается в заголовочной части ведомости.

Приложение 9

Сельскохозяйственная организация_____

Ведомость распределения затрат по эксплуатации машинно-тракторного парка за _____20___г.

Наименование объекта учета	Код структурного подразделения	Наименование групп машинно-тракторного парка	Код целевого использования групп МТП	Код синтетического и аналитического учета(дебет)	База для распределения		Код синтетического и аналитического учета (кредит)		
					Един. измерения	Количество (сумма)	Амортизация (руб.)	Затраты на ремонт (руб.)	Прочие нераспределенные затраты (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Итого по группе машинно-тракторного парка
Итого по статье затрат
Итого по субсчету

Приложение 10

Сельскохозяйственная организация_____

Ведомость распределения калькуляционных разниц транспортных работ МТП за _____20___г.

Распределение калькуляционных разниц			Объект калькуляции		База для распределения		Сумма отклонений	
Код структурного подразделения	Наименование объекта	Код синтетического и аналитического учета (дебет)	Наименование объекта	Код синтетического и аналитического учета (кредит)	Единица измерения	Количество (сумма)	Больше (+)	Меньше (-)
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Примечание: Расчет себестоимости транспортных работ и услуг тракторов и калькуляционных разниц по объектам калькуляции производится в соответствии с Методическими указаниями о порядке закрытия счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных предприятиях от ноября 1976 г. № 289-1. Расшифровка расчетов должна быть приведена в начале машинограммы.

© Министерство сельского хозяйства
Российской Федерации

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ
НА СОДЕРЖАНИЕ МАШИННО-ТРАКТОРНОГО ПАРКА
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Ответственный за выпуск Фастова Е.В.
Сдано в набор 24.04.2006. Подписано в печать 09.06.2006. Формат 60x84 1/16
Гарнитура Times. Бумага газетная. Печать офсетная. Печ. л. 8,5.
Тираж 5000 экз. Заказ № 988.

gost.e-ecolog.ru

ООО «Бланкиздат»
420001, г. Казань, ул. З.Восстания, 92 E-mail: gost.e-ecolog.ru