Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

gost.e-ecolog.ru

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

МОСКВА-2003

При подготовке настоящих рекомендаций для Министерства сельского хозяйства Российской Федерации Кафедра бухгалтерского учета и финансов Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева привлекла следующих специалистов:

Фастова Е. В. (Департамент бухгалтерского учета и отчетности Министерства сельского хозяйства Российской Федерации), Хоружий Л. И. (Кафедра бухгалтерского учета и финансов Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева) — руководители;

Коваленко О. А. (Департамент экономики и финансов Министерства сельского хозяйства Российской Федерации);

Белов Н. Г., Павлычев А. И. (Кафедра бухгалтерского учета и финансов Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева);

Хоружий В. И. (Кафедра бухгалтерского учета и финансов Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева);

Джикия К. А. (Кафедра организации сельскохозяйственного производства Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева);

Хорохордин Н. Н. (Кафедра бухгалтерского учета и аудита Воронежского государственного агроуниверситета им. К. Д. Глинки);

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

Кокорев Н. А. (Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита Калужского филиала Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева).

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(Минсельхоз России)

ПРИКАЗ

от 6 июня 2003 г. № 792

Москва

Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях

В целях совершенствования бухгалтерского учета в сельском хозяйстве приказываю:

1. Утвердить Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (далее — Методические рекомендации) согласно приложению.

2. Департаменту бухгалтерского учета и отчетности организовать доведение Методических рекомендаций до организаций и предприятий агропромышленного комплекса для внедрения в систему бухгалтерского учета.

3. Признать утратившими силу «Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в

сельском хозяйстве», утвержденные Минсельхозпродом России 4 июля 1996 г. № П-4-24.

4. Ввести в действие настоящий приказ с 1 января 2004 года.

5. Контроль за выполнением настоящего приказа возложить на заместителя Министра А. В. Антонца.

Министр А. В. Гордеев.

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Настоящие Методические рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях на основе сложившейся системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране, включая и нормативные акты Министерства сельского хозяйства Российской Федерации (в частности, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению, утвержденные приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654, Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 № 88, и др.).

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

3. Применительно к порядку, изложенному в настоящих Методических рекомендациях, могут формироваться затраты на производство и себестоимость

продукции (работ, услуг) при разработке бизнес-планов, инвестиционных проектов, текущих бюджетов и иных планово-экономических расчетов в сельскохозяйственных организациях.

При этом указанные расчеты осуществляются в соответствии с установленным порядком их составления и с учетом соответствующих положений настоящих Методических рекомендаций, связанных с определением используемых в них понятий, состава производственных затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, объектам производственных затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), методов распределения производственных затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

4. Используемые в настоящих Методических рекомендациях понятия означают:

Издержки общие — совокупность всех затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств.

Общие издержки разграничиваются на издержки производства и издержки обращения.

Издержки производства — издержки, включающие в себя стоимостное (денежное) выражение потребленных ресурсов в производственном цикле кругооборота средств.

Издержки обращения — издержки, связанные с приобретением (покупкой) материально-производственных ресурсов и сбытом (продажей) готовой продукции и их продвижением в сфере обращения.

Издержки производства разделяют на экономические и бухгалтерские издержки.

Экономические издержки — суммарные издержки, включающие, кроме калькулируемых (бухгалтерских), и альтернативные (вмененные) издержки.

Альтернативные (вмененные) издержки — упущенная выгода от альтернативного использования на

связанный в оборотных средствах капитал организации. Например, в сельском хозяйстве, где факторы производства ограничены, расширение одной его отрасли вызовет ограничение других отраслей, которые используют те же факторы, т. е. возникает упущенная выгода от сокращения других отраслей или технологий. Вместе с тем упущенная выгода — это тоже затраты. Однако их регистрация выпадает из поля зрения и упускается из виду в традиционном бухгалтерском (финансовом) учете и не отражается на практике. Эта упущенная выгода и выступает в качестве вмененных затрат и является дополнительными (альтернативными) издержками, которые могут рассчитываться в системе управленческого учета при определении экономической эффективности собственного производства.

Бухгалтерские издержки — денежное выражение затрат по использованию производственных факторов, в результате которых осуществляется производство (индивидуальные производственные издержки) и продажа (реализация) продукции (издержки обращения).

Особенностью бухгалтерских издержек является то, что они не включают альтернативную стоимость факторов производства (т. е. наилучшую упущенную возможность использования ресурсов). В бухгалтерском (финансовом) учете объектом учета являются только фактически совершенные и документально оформленные (подтвержденные) издержки. Лишь в системе управленческого учета для определения альтернативных издержек может быть организована подсистема — отдельное направление, где формируется информация, предназначенная для определения выбора альтернативного использования ресурсов, обоснования и принятия оптимальных управленческих решений.

Бухгалтерские издержки (или производственные затраты) сельскохозяйственной организации могут

быть признанными в качестве расходов для получения соответствующих доходов или же «капитализированными», т. е. отраженными в бухгалтерском балансе как активы. Этот переход (трансформация) затрат в категории «расходы» и «активы» является регулярным и определяется самим характером финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций.

Капитализированные затраты могут иметь как текущий, так и долгосрочный характер.

Долгосрочные капитализированные затраты организации обусловлены ее инвестиционной деятельностью и связаны с приобретением внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов), осуществлением долгосрочных финансовых вложений. Они находят отражение на различных субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счета 58 «Финансовые вложения».

Текущие капитализированные затраты представляют собой материально-производственные запасы (семена, корма и т. д.), незавершенное производство, полуфабрикаты собственной выработки и товарные запасы (готовую продукцию и товары отгруженные) в оценке по себестоимости. В виде остатков (активов) они отражаются на счетах: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные».

Текущие затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, могут быть либо равными расходам по обычным видам деятельности или же быть большими. Затраты равны расходам в том случае, если вся валовая (произведенная) продукция в отчетном периоде продана и соответственно включенные в производственную себестоимость затраты отчетного периода соотнесены с получением дохода.

Если же продажа продукции имела место в мень-

шем объеме от произведенной, то затраты будут больше (выше) расходов.

Аналогичная трансформация характерна и для затрат по организации производства и управлению, которые конкретно не связаны с производством отдельных видов продукции. В зависимости от принятой в каждой организации учетной политики такие затраты могут сразу же в отчетном периоде перейти в категорию расходов (управленческие расходы, отнесенные на счет 90 «Продажи»). Если же учетной политикой предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости готовой продукции, то в этом случае указанные затраты в составе себестоимости произведенной, но не проданной (реализованной) продукции, останутся затратами и перейдут (будут капитализированы) в активы в качестве товарных запасов (остатков готовой продукции).

Расходы по обычным видам деятельности (расходы) — часть затрат, которые соответствуют произведенной и одновременно проданной (реализованной) в отчетном периоде продукции.

На основе бухгалтерского учета происходит сопоставление расходов и доходов и определяется финансовый результат от обычных видов деятельности (дебетовые обороты сравниваются с кредитовыми по счету 90 «Продажи») при наступлении момента признания дохода. В этой связи себестоимость проданной (реализованной) продукции равна (тождественна) расходам на реализованную продукцию[1].

Производственные затраты — производственное потребление ресурсов, совокупность которых состав-

---

[1] Порядок учета расходов по реализации продукции (работ, услуг), операционных и внереализационных расходов, включая расходы будущих периодов применительно к деятельности с/х организаций, изложен в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций», утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28.

ляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Непроизводственные затраты — это потери ресурсов, связанные с нарушением нормальных условий хозяйственной деятельности организаций: затраты по исправлению брака в производстве, штрафы, пени, неустойки, потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении, недостача материальных ценностей и незавершенного производства и др.

В бухгалтерском учете (в отличие от планово-экономических расчетов) себестоимость продукции (работ, услуг) включает в себя некоторые непроизводственные затраты в установленном законодательством порядке.

Производственная себестоимость — текущие затраты, исчисленные в денежном измерителе и обусловленные использованием природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов на производство продукции (работ, услуг).

Себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу.

Калькулирование себестоимости — совокупность методов учета затрат на производство, приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Калькуляция — результат калькулирования, т. е. расчетные процедуры по определению затрат организации, приходящихся на единицу произведенной продукции (работ, услуг).

От структуры калькуляции непосредственно зависят методы и порядок учета, степень раскрытия затрат на производство, система плановых расчетов и характеристика получаемой при этом информации о себестоимости продукции (работ, услуг).

Объекты калькуляции — конкретные виды или

группы однородной продукции (работ, услуг), по которым исчисляется себестоимость их производства, (в растениеводстве — виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры; в животноводстве — молоко, приплод, прирост живой массы, яйца, шерсть и другая продукция; во вспомогательных производствах — работы и услуги; в промышленных производствах — виды изготовленной продукции и изделий).

Основной считается продукция, для которой создано данное производство, т. е. продукция, получаемая при возделывании сельскохозяйственной культуры или содержании соответствующего вида животных.

Если то или иное производство дает несколько видов основной продукции, то такая продукция называется **сопряженной.**

К **побочной** относится продукция, получаемая одновременно с основной, т. е. продукция, сопутствующая выпуску основной продукции, например, солома (полова), стебли кукурузы, корзинки подсолнечника, ботва свеклы, капустный лист; навоз (помет); волос и шерсть — линька, перо, пух, мираж-ные яйца и т. д.

Калькуляционные единицы — показатели, характеризующие объекты калькуляции, к которым относятся:

— натуральные единицы объекта (продукта) без учета его качества;

— натуральные единицы объекта (продукта) с учетом его качественных параметров;

— условно-натуральные единицы;

— условные единицы;

— стоимостные единицы;

— единицы времени;

— единицы работ;

— эксплуатационные единицы.

Номенклатура (перечень) объектов учета затрат,

объектов калькуляции и калькуляционных единиц в сельскохозяйственных организациях приведена в приложении №1 к настоящим Методическим рекомендациям.

5. Организация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) предполагают:

— экономическое обоснование классификации затрат и их группировки для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг);

— определение круга затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и четкое разграничение их между производственной и полной (коммерческой) себестоимостью;

— разработку и обоснование методов стоимостной оценки каждого элемента затрат, распределение их между законченной продукцией и незавершенным производством, распределение косвенных расходов, определение объема калькулируемой продукции (работ, услуг), их объемов и калькуляционных единиц, установление периодичности (сроков) калькулирования;

— распределение затрат между сопряженными видами продукции и обоснование оценки побочной продукции;

— построение калькуляционных листов и исчисление себестоимости продукции (работ, услуг).

II. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

6. Экономически обоснованная классификация производственных затрат позволяет выявить объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями, целенаправленно осуществлять эффективное управление производственным процессом.

Классификация производственных затрат для целей бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях приводится ниже:

№ п/п	Признак классификации (группировка затрат)	Элементы классификации
1	2	3
1.	Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения)	— Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов) — Затраты на оплату труда — Отчисления на социальные нужды — Амортизация — Прочие затраты
2.	Калькуляционная статья (цель затрат)	— Материальные ресурсы, используемые в производстве: • семена и посадочный материал; • удобрения; • средства защиты растений и животных; • корма; • сырье для переработки; • нефтепродукты; • топливо и энергия на технологические цели; • работы и услуги сторонних организаций. ▪ Оплата труда: • основная; • дополнительная; • натуральная; • другие выплаты. ▪ Отчисления на социальные нужды ▪ Содержание основных средств: • амортизация; • ремонт и техническое обслуживание основных средств. ▪ Работы и услуги вспомогательных производств

Продолжение

№ п/п	Признак классификации (группировка затрат)	Элементы классификации
1	2	3
		▪ Налоги, сборы и другие платежи ▪ Прочие затраты ▪ Потери от брака, падежа животных ▪ Общепроизводственные расходы ▪ Общехозяйственные расходы
3.	Отношение к процессу производства	— Затраты предметов труда — Затраты средств труда — Затраты живого труда
4.	Способ включения в себестоимость	— Прямые, непосредственно относимые на себестоимость продукции — Косвенные, относимые на себестоимость отдельных видов продукции (пропорционально установленной базе)
5.	Состав затрат	— Простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат — Комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат
6.	Технико-экономическое содержание	— Основные — Накладные (расходы на обслуживание производства и управление)
7.	Зависимость от объема производства	— Переменные (зависящие от объема производства) — Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства)
8.	Сфера кругооборота средств	— Затраты материально-технического снабжения (издержки обращения) сферы обращения

Продолжение

№ п/п	Признак классификации (группировка затрат)	Элементы классификации
1	2	3
		— Затраты сферы производства (производственные затраты) — Затраты сбыта (продажи) — затраты сферы обращения (издержки обращения)
9.	Периодичность возникновения	— Единовременные — Текущие — Периодические
10.	Охват планированием	— Планируемые — Непланируемые
11.	Охват нормированием	— Нормируемые — Ненормируемые
12.	Лимитирование	— Лимитируемые (для целей налогообложения) — Нелимитируемые
13.	Охват бюджетированием	— Целевые установки (стратегия) — Бюджет продаж — Бюджет коммерческих расходов — Бюджет прямых затрат на материалы — Бюджет производства — Бюджет производственных запасов — Бюджет прямых затрат на оплату труда — Бюджет общепроизводственных расходов — Бюджет управленческих расходов
14.	Степень готовности продукции	— Затраты на готовую продукцию (работы, услуги) — Затраты на полуфабрикаты — Затраты в незавершенном производстве

Окончание

№ п/п	Признак классификации (группировка затрат)	Элементы классификации
1	2	3
15.	Объект управления	— Затраты в местах их возникновения — Затраты в центрах затрат — Затраты в центрах ответственности
16.	Зависимость от деятельности организации	— Зависимые затраты — Независимые затраты
17.	Отсутствие зависимости (при принятии решения)	— Безвозвратные затраты

7. В зависимости от объема и разнообразия производимой продукции (работ, услуг) затраты на производство группируют прежде всего **по видам деятельности (видам производств).** По данному признаку выделяются следующие группы производств: основное производство, вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства.

Под **основным** понимается производство, занятое изготовлением той продукции, для выпуска которой создана организация. Продукция основного производства, как правило, предназначается для продажи (реализации) на рынке, поэтому оно имеет решающее значение для экономики предприятия. Поскольку сельскохозяйственные организации осуществляют производство сельскохозяйственной продукции (растениеводства и животноводства), а также занимаются частичной ее переработкой, то основное производство подразделяется на растениеводство, животноводство и промышленное производство.

Вспомогательные производства предназначены для того, чтобы обеспечить нормальную работу основ-

ного производства путем предоставления ему определенного вида услуг или выполнения работ. Они также выполняют соответствующие работы и оказывают услуги своему капитальному строительству и другим сферам деятельности предприятия. В отдельных случаях вспомогательные производства оказывают услуги и выполняют работы на сторону. Кроме выполнения работ и услуг, вспомогательные производства могут изготавливать продукцию в виде запасных частей, производственного и хозяйственного инвентаря.

Вспомогательные производства в сельскохозяйственных организациях в зависимости от видов производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) выделяются в следующие группы: ремонтные работы в ремонтных мастерских (ремонтные мастерские), ремонт зданий и сооружений, машинно-тракторный парк, автомобильный транспорт, энергетические производства (хозяйства), водоснабжение, гужевой транспорт и службы по тепло-газоснабжению и холодильным установкам.

Обслуживающие производства и хозяйства занимаются в основном оказанием социально-бытовых услуг своему персоналу и частично населению, территориально проживающему в районе организации.

По направлениям обслуживания потребительских нужд персонала и населения эти производства и хозяйства в свою очередь выделяются в следующие группы: жилищно-коммунальное хозяйство, производство бытового обслуживания населения, производство общественного питания, детские дошкольные учреждения, учреждения культурно-бытового назначения, прочие производства и хозяйства, некоммерческая деятельность.

В составе основного, вспомогательного и обслуживающего производства выделяются структурные единицы организации, обособленные, как правило, в административном и территориальном отношении:

цехи, бригады, участки и другие структурные подразделения.

Все эти виды и группы производств представляют собой крупные объекты учета, для каждого из них в плане счетов бухгалтерского учета отводятся отдельные синтетические счета и субсчета. Эти объекты учета (виды производств) в свою очередь подразделяются на простые, однокомпонентные (производство отдельных видов работ, выращивание отдельных культур, содержание отдельных видов животных и т. п.). На каждый простой объект учета необходимо открывать отдельный аналитический счет. Номенклатура аналитических счетов разрабатывается на каждом конкретном предприятии самостоятельно и отражается в рабочем плане счетов организации.

8. Затраты на производственной стадии кругооборота по их экономическому содержанию разграничиваются на **материальные затраты**, т. е. затраты потребленных основных и оборотных средств производства, и **затраты на оплату труда** (заработную плату).

Четкое разделение затрат по этому признаку необходимо как для анализа макроэкономических процессов, так и для осуществления контроля на уровне отдельной организации за расходованием средств на оплату труда и анализа себестоимости продукции и производительности труда.

9. Затраты в зависимости от особенностей технологического производственного процесса (т. е. их технико-экономического содержания) подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

Основные затраты связаны непосредственно с производственным процессом, поскольку без них он невозможен. Их возникновение вызывается выполнением технологических производственных операций по изготовлению продукции. Это — затраты и оплата труда производственного персонала, занятого непосредственно в технологическом процессе производства

продукта, затраты семян, удобрений, топлива — в растениеводстве; кормов, биоветпрепаратов, подстилки — в животноводстве; затраты на эксплуатацию и содержание основных средств, используемых в процессе производства, и т. д.

Накладные (организационно-управленческие) затраты — это затраты, которые необходимы на производственной стадии. Данные расходы обусловлены выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственного процесса.

К ним непосредственно относят оплату труда общепроизводственного (общеотраслевого) персонала: агрономов, зооинженеров, инженеров-механиков, бригадиров и т. п., затраты материальных ресурсов на общеотраслевые нужды, амортизацию основных средств общеотраслевого назначения и др.

Основные и организационно-управленческие затраты вместе образуют затраты на производственной стадии кругооборота средств.

10. В зависимости от способа отнесения и распределения (по способу включения в себестоимость) затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут непосредственно включаться в ее себестоимость. Так, например, они относятся к возделыванию отдельных сельскохозяйственных культур (или групп культур), содержанию определенных видов (групп) скота (затраты на корма, семена, удобрения, ядохимикаты и др.).

Косвенные затраты обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции, не могут быть включены непосредственно в себестоимость каждого вида продукции и поэтому подлежат распределению в соответствии с тем или иным принципом (затраты, которые относятся к возделыванию многих культур, содержанию многих технологических групп животных и т. д.). Для исчисления себестоимости от-

дельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

11. Затраты производства в зависимости от их состава подразделяются на затраты простые (элементные) и затраты комплексные (сложные).

Элементные (простые) затраты представляют собой затраты по отдельным качественно однородным элементам и состоят только из одного вида (элемента). Таковы, например, затраты на семена, корма, затраты других материалов, топлива, производственная заработная плата (оплата труда), амортизация основных средств и т. д.

Комплексные (сложные) затраты, в отличие от простых элементных, могут быть подразделены на различные элементы (составные части). К ним, в частности, относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на ремонт основных средств и т. д. Они распределяются по отдельным видам продукции единой комплексной величиной соответствующих затрат (общепроизводственных, общехозяйственных и других расходов) без подразделения и детализации в себестоимости различных видов готовой продукции по отдельным элементам затрат.

12. По сфере кругооборота средств все затраты разграничиваются на затраты в сфере производства, затраты в сфере обращения, затраты в сфере капитальных вложений, затраты в сфере управления.

Затраты в сфере производства — затраты на производственной стадии кругооборота. Они включают затраты труда и средств производства, направленные непосредственно на производство продукции. В зависимости от места их возникновения подразделяются по конкретным отраслям и видам производств.

Затраты в сфере обращения — затраты, связанные с продажей или реализацией продукции (ком-

мерческие расходы), а также выполнением снабженческо-заготовительных операций.

В состав коммерческих расходов включают расходы по транспортировке продукции, по содержанию собственных торговых точек, магазинов, ларьков и т.д., складов на рынке, на оплату рыночных сборов, оплату труда работников, занятых сбытом и продажей продукции, оплату комиссионных сборов, расходы на рекламу и другие расходы.

К расходам по снабженческо-заготовительным операциям относятся затраты на оплату погрузочно-разгрузочных работ, комиссионных вознаграждений снабженческим (посредническим), внешнеэкономическим организациям, таможенных импортных пошлин, а также затраты, обусловленные транспортировкой приобретаемых материально-производственных запасов.

Затраты в сфере инвестиций (капитальных вложений) — затраты по восстановлению и расширению основного имущества (строительство и приобретение основных средств, формирование основного стада и т. д.). Затраты в данной сфере находятся за пределами цикла кругооборота производственных средств. Поэтому их выделяют в особую группу, и они осуществляются за счет специально выделенных на эти цели источников и не включаются в производственные затраты.

Затраты в сфере управления — затраты, связанные с общим управлением хозяйственной деятельностью организации. Непосредственно их нельзя отнести к какой-либо одной стадии кругооборота средств. Они в той или иной мере относятся к обслуживанию всех стадий кругооборота и необходимы для нормального функционирования производства и обеспечения непрерывности процесса кругооборота.

В связи с тем, что затраты в сфере управления относятся ко всем видам деятельности организации, появляется необходимость учитывать их отдельно и в

конце отчетного периода распределять с помощью соответствующих приемов и списывать на все виды деятельности.

13. По отношению к временным периодам (периоду действия) затраты разграничиваются на:

— **затраты будущих отчетных периодов** (затраты произведены в текущем периоде, но относятся к будущим отчетным периодам), т. е. это затраты, несовпадающие во времени их осуществления и выполнения работ;

— **затраты текущего отчетного периода**, включаемые в себестоимость данного периода;

— **резервируемые затраты** (затраты, включаемые в себестоимость продукции в текущем периоде впредь до возникновения фактических расходов в будущем).

Данный классификационный признак весьма важно соблюдать при составлении учетной политики и при разработке системы производственных счетов. При умелом оперировании резервируемых счетов сельскохозяйственная организация, соблюдая допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и требование осмотрительности в учетной политике, может иметь определенный финансовый выигрыш во времени.

14. По степени готовности продукции (по законченности производственного цикла) затраты подразделяются на затраты на готовую продукцию (работы, услуги), затраты на полуфабрикаты, затраты в незавершенном производстве.

Готовая продукция — продукция, завершенная в производстве, подготовленная к продаже потребителям и соответствующая действующим стандартам (техническим и иным условиям).

Полуфабрикаты — готовая продукция отдельных стадий производства, которая может быть использована в качестве материалов или комплектующих изделий в следующей стадии (фазе) производства в данной организации или на других предприятиях.

Незавершенным производством считается продукция частичной готовности, не прошедшая всех процессов обработки в соответствии с технологией производства и не представляющая собой полуфабрикат (например, вспашка зяби, посев озимых культур, внесение удобрений под урожай будущего года и т. д.).

15. По характеру связи с объемом производства затраты подразделяются на переменные, постоянные, смешанные (условно-переменные, условно-постоянные).

Переменные — это такие затраты, величина которых находится в более или менее прямой пропорциональной или иной зависимости от величины объема производства (например, расход семян, кормов на производство продукции, основная оплата труда производственного персонала и подобные им затраты). В прямой зависимости от изменений объема производства находятся все основные затраты, и поэтому они являются переменными статьями.

Постоянными считаются затраты, величина которых при изменении объема производства не меняется, т. е. остается более или менее постоянной. К таким затратам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. С течением времени постоянные затраты могут возрасти, например, из-за инфляции, но они не изменяются прямо пропорционально изменениям объема производства.

Смешанные затраты в той или иной мере представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Они могут быть разложены на переменные и постоянные слагаемые (компоненты).

Данная группировка затрат в условиях рыночной экономики положена в основу современных систем организации производственного (управленческого) учета, что обеспечивает изучение и анализ издержек

в целях обоснования и прогнозирования оптимального управленческого решения.

16. Традиционно для целей управления затратами применяется группировка их по двум признакам: экономическим элементам и калькуляционным статьям.

Экономические элементы затрат — это укрупненная группировка затрат по элементам, предусматривающая объединение отдельных затрат по признаку их однородности, безотносительно к тому, на что и где они произведены. Она обязательно представляется во внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Эта группировка позволяет внешним пользователям иметь информацию о структуре затрат организации по укрупненным экономически однородным элементам, а также исчислять макроэкономические показатели развития региона, отрасли, страны в целом, вырабатывать экономическую политику и осуществлять стратегию развития государственных механизмов регулирования.

На уровне хозяйствующих субъектов группировка по экономическим элементам может использоваться при составлении смет бюджетов, затрат на производство по предприятию, цехам, другим подразделениям и объектам управления затратами. Однако она не показывает назначения производственных затрат, их связи с результатами производства и целесообразности. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат, осуществляемая по калькуляционным статьям.

Калькуляционные статьи затрат представляют собой группировку производственных элементов затрат, которые показывают роль, назначение, взаимосвязь с объемом и другими факторами в процессе производства продукции (работ, услуг).

По статьям осуществляется текущий учет производственных затрат и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции. По составу статей зат-

раты могут быть как **одноэлементными**, так и **комплексными**, состоящими из разнородных элементов затрат.

Группировка затрат по статьям позволяет определить производственные элементы затрат на конкретный вид продукции (работ, услуг), осуществить нормирование, планирование, контроль за использованием ресурсов, координировать процесс соединения разных по характеру составляющих процесса производства, дает детальную информацию о количественных и качественных характеристиках осуществляемых затрат на производство, обеспечить исчисление себестоимости единицы по видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

17. В целях совершенствования учета и контроля можно практиковать, кроме того, выделение контролируемых и неконтролируемых, нормируемых и ненормируемых затрат. Возможны и другие группировки в зависимости от целей управления и потребностей конкретной сельскохозяйственной организации.

III. СОСТАВ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ ЭЛЕМЕНТАМ

18. Сферы формирования производственных затрат характеризуют разные уровни себестоимости продукции (работ, услуг) и различную степень охвата затрат организации как для целей определения финансового результата деятельности и составления достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и для целей управления.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданной (реализованной) продукции (работ, услуг), которая формирует-

ся на базе затрат на производство и производственной себестоимости.

19. Формирование затрат на производство, включаемых в себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг), осуществляется в сельскохозяйственных организациях по следующим элементам, предусмотренным ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

— Материальные затраты;
— Затраты на оплату труда;
— Отчисления на социальные нужды;
— Амортизация;
— Прочие затраты.

20. **Материальные затраты** представляют собой стоимости потребленных материальных ресурсов в процессе производства продукции (работ, услуг).

По своему назначению и использованию в процессе производства материальные ресурсы группируются по видам материально-производственных запасов и услуг производственного характера.

По способу приобретения материальные ресурсы подразделяются на покупные и собственного производства. К покупным относятся минеральные удобрения, топливо, запасные части, ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты, комбикорма и др. Материальные ресурсы собственного производства — корма, семена, тара, тарные и прочие материалы, изготовленные силами своего предприятия.

В элементе «Материальные затраты» находят отражение затраты на предметы труда (используемые в производстве), на оплату услуг и работ производственного характера для сельскохозяйственных организаций:

— семена и посадочный материал собственного производства и покупные без затрат по подготовке семян к посеву и транспортировке их к месту сева;

— корма собственного производства и покупные, используемые на корм животным и птице, включая рабочий скот, без затрат на их доставку;

— прочая продукция сельского хозяйства — навоз, подстилка, яйца для инкубации и др.;

— минеральные удобрения, ядохимикаты, бактериальные и другие препараты без включения затрат по подготовке их к внесению и транспортировке на поля;

— нефтепродукты всех видов, приобретаемые со стороны и используемые на технологические цели и выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

— топливо, кроме нефтепродуктов (уголь, торфобрикеты, газ, дрова и др.);

— покупная энергия всех видов (электрическая, тепловая, сжатый воздух, холод и другие виды), расходуемая на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых непосредственно самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг);

— запасные части и материалы для ремонта основных средств, инвентаря, приборов, инструментов и других средств труда, не относимых к основным средствам;

— средства защиты растений и животных, ветмедикаменты и препараты;

— затраты на сырье и материалы промышленных и подсобных производств;

— затраты на работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или производствами и хозяйствами самой организации, а также предпринимателями без образова-

ния юридического лица. К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия; оплата транспортных услуг сторонних организаций по перевозке грузов внутри организации с центрального склада в отделения, цехи, бригады и доставка готовой продукции на склад для хранения; оплата работ по химизации почв; оплата работ по борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных; оплата работ по всем видам ремонта сельскохозяйственной техники сторонними организациями; оплата работ по пахоте, уборке и другим работам в соответствии с технологическим процессом возделывания сельскохозяйственных культур сторонними организациями; плата за услуги по подаче воды для орошения и другие работы, оказываемые сторонними организациями.

К работам и услугам производственного характера относятся также работы и услуги сторонних организаций по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции промышленных производств, обработке сырья и материалов, проведению испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, по совершенствованию и контролю за соблюдением установленных технологических процессов;

— потери продукции и материалов в пределах норм естественной убыли при хранении и транспортировке. Потери (гибель) молодняка и взрослых животных, находившихся на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел, допущенные по вине производственного персонала организации, относятся за его счет, а в результате стихийных бедствий — на убытки. В случаях, когда виновные в гибели животных отсутствуют (при подтверждении соответствующими документами), или же в возмещении предъявленного организацией иска отказано судом

из-за несостоятельности ответчика, потери относятся на издержки производства по элементу «Материальные затраты».

Стоимость всех видов материальных ресурсов формируется исходя из фактических затрат на приобретение, или из фактических затрат, связанных с их производством.

Материальные ресурсы (продукцию и материалы), поступившие в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до фактической.

Продукция и материальные ценности, производимые в прошлом году и перешедшие на следующий год, оцениваются по фактической себестоимости.

Сельскохозяйственная продукция собственного производства, используемая для ее переработки на производственных мощностях промышленных и подсобных производств данной организации, включается в себестоимость получаемой продукции в течение года по фактической себестоимости, а по той продукции, которую нельзя прокалькулировать до конца года, — по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической себестоимости.

Стоимость покупных материальных ресурсов, отражаемых по элементу «Материальные затраты», формируется в порядке, определенном ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»[1].

Материальные затраты признаются в том отчет-

---

[1] Порядок учета материально-производственных запасов и их отпуска в производство подробно изложен в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 26.

ном периоде, в котором они имели место, по мере отпуска в производство.

В зависимости от избранного способа оценки сумма материальных затрат периода может существенно варьироваться, и, как следствие, вся величина затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг) текущего периода будет изменяться. Изменение стоимости материальных затрат может оказать существенное влияние на себестоимость сельскохозяйственной продукции и в конечном счете на финансовый результат.

При отпуске материалов, сырья и других материальных ресурсов в производство (включение в состав себестоимости) их оценка производится одним из следующих способов:

а) по себестоимости каждой единицы (применяется в отношении материально-производственных запасов, используемых организацией в особом порядке — как правило, запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга);

б) по средней себестоимости;

в) по себестоимости первых во времени приобретения материальных ресурсов (способ ФИФО);

г) по себестоимости последних во времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО);

д) по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической стоимости.

Один из вышеуказанных способов по однородной группе (виду) материальных ресурсов применяется в организации исходя из допущения последовательности учетной политики.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов, которые уменьшают сумму материальных затрат отчетного периода, и учитываются обособленно от других материальных ресурсов.

Под возвратными отходами производства пони-

маются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам: остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие подразделения в качестве полуфабриката (полноценного материала) для производства других видов продукции (работ, услуг); попутная (сопряженная) продукция.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

— по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или проданы на сторону;

— по полной цене исходного материального ресурса, если отходы продаются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;

— по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри организации или сдаются на сторону.

21. В элементе **«Затраты на оплату труда»** отражаются затраты на оплату труда всех категорий персонала организации исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанав-

ливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в соответствии с действующим законодательством; систем премирования производственного персонала, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в организации формами и системами оплаты труда.

Сельскохозяйственная организация самостоятельно определяет состав затрат, относимых к расходам на оплату труда, исходя из положений нормативно-правовых актов и принципов учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), руководствуясь при этом Трудовым кодексом РФ и иными актами трудового законодательства, включая коллективные договоры, соглашения, трудовые договоры и иные локальные (внутрихозяйственные) нормативные акты.

В бухгалтерском учете затраты на оплату труда признаются по мере их начисления на основании данных первичных документов и учетных регистров, причем в состав себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов по обычным видам деятельности включаются только расходы, связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг на сторону.

В состав затрат на оплату труда, в частности, включаются:

— выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, произведенную (проданную) продукцию, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

— стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда работникам. Сельскохозяйственная продукция, начисленная в порядке натуральной оплаты труда, оценивается и относится на затраты производства, исходя из средней цены продажи (реализации) аналогичной продукции в отчетном периоде с учетом качества;

— выплаты стимулирующего характера по системным положениям по оплате труда и премированию персонала, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет (стаж работы), за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т. д.;

— доплаты и надбавки за отработанное время (компенсирующие выплаты), связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника (по соглашению сторон трудового договора); за труд на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда; за отклонения от нормальных условий труда — выполнение работ различной квалификации, работу в сверхурочное время, в ночное время, в праздничные дни, в многосменном режиме;

— затраты на оплату совместительства как внешнего, так и внутреннего;

— выплаты (надбавки) к месячному заработку, выплачиваемые за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; выплаты, обусловленные регулированием оплаты труда для работающих в пустынных или безводных местностях и высокогорных районах, в южных районах Восточной Сибири и Дальнего Востока;

— стоимость выдаваемых бесплатно предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

— оплата за неотработанное работниками время в соответствии с действующим законодательством, оплата ежегодных и дополнительных отпусков, включая сверх предусмотренных законодательством; оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях; оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям; оплата простоев не по вине работника; оплата за время вынужденного прогула и др.;

— оплата питания, жилья, топлива, коммунальных услуг и предоставление иных льгот в соответствии с законодательством;

— ряд выплат социального характера, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) в установленном порядке (выходное пособие при прекращении трудового договора; суммы, выплаченные уволенным работникам на период трудоустройства в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников; единовременные пособия при выходе на пенсию и др.).

22. Элемент затрат **«Отчисления на социальные нужды»** выделяется для отражения обязательных отчислений Единого социального налога и отчислений по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда».

Суммы указанных взносов при отнесении их на себестоимость признаются по мере их начисления.

23. В элемент **«Амортизация»** включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее

учетной политикой в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств»[1].

При этом объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Исключение составляют объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т. п.), а также продуктивный скот, буйволы, волы и олени, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста. Их стоимость не погашается, т. е. амортизация не начисляется. По этим объектам производится начисление износа в конце отчетного периода, отражаемого на отдельном забалансовом счете. Не подлежат амортизации также объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования — лесные и водные угодья).

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором в отношении имущества по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды (лизинга)).

Начисление амортизации в отношении имущества по договору аренды предприятия осуществляется арендатором в порядке, предусмотренном для основ-

---

[1] Порядок учета основных средств и их амортизации подробно изложен в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559.

ных средств, находящихся в организации на праве собственности.

Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

Сумма производимых амортизационных отчислений зависит от учетной (первоначальной) стоимости объекта основных средств и срока полезного использования объекта, исходя из которого исчисляется норма амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств, отражаемой в этом элементе затрат, производится одним из следующих способов:

— линейным способом;

— способом уменьшаемого остатка;

— способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

— способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из вышеперечисленных способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока использования объектов, входящих в эту группу, что подлежит отражению в учетной политике организации.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев его перевода по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объектов, продолжительность которого превышает двенадцать месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому оно относится.

Сумма амортизационных отчислений по амортизируемым объектам основных средств определяется:

— при линейном способе — исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной согласно сроку полезного использования этого объекта;

— при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной согласно сроку полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;

— при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования — исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

— при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

При применении наиболее простого и традиционного линейного способа не учитываются тенденции изменения эксплуатационных характеристик объектов основных средств, вследствие чего себестоимость продукции не позволяет включать в первые годы использования объектов более высокие амор-

тизационные отчисления, а по мере выработки ресурсов основных средств уменьшать их размер. В этой связи использование данного способа амортизации целесообразно для таких групп пассивной части основных средств, которые непосредственно не участвуют в производстве продукции (работ, услуг), имеют длительный срок полезного использования и физическое состояние которых ухудшается относительно равномерно (например, для зданий, сооружений, подъездных путей и т. п.).

При выборе способа уменьшаемого остатка необходимо иметь в виду, что он более всего применим для активной части основных средств, с коэффициентом ускорения, в соответствии с законодательством в размере не выше 2, для лизингового имущества — не выше 3. Кроме того, из-за нелинейного уменьшения остаточной стоимости объекта основных средств возникает необходимость списания в последний год использования объекта остатка его стоимости (так называемой ликвидационной стоимости), которая может значительно превосходить амортизационные отчисления за предшествующие годы. Это неизбежно окажет негативное влияние на конечные финансовые результаты деятельности, ибо в последний год использования объекта отдача продукции наименьшая, отсюда себестоимость выпускаемой продукции будет завышаться.

Более целесообразным для активной части основных средств, которые в первые годы эксплуатации более интенсивно используются в производственной деятельности, является способ списания стоимости объекта основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования, при котором остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации. В последний год (как и при линейном способе) сумма накопленной амортизации будет соответствовать первоначальной стоимости, т. е. объект будет полностью погашен.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) также целесообразно применять для начисления амортизации активной части основных средств, работа которых может быть измерена натуральными показателями (например, подвижный состав автомобильного транспорта — в километрах пробега; тракторы и самоходные комбайны — в моточасах работы; станки, оборудование, моторы — в часах работы и т. д.). Он обеспечивает наличие прямой пропорциональной связи между производительностью машин, оборудования и суммой произведенных по ним амортизационных отчислений, хотя и возможны трудности с точным расчетом нагрузки основных средств на весь срок их полезного использования.

При использовании для целей бухгалтерского учета Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденный постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, определение сроков полезного использования объектов основных средств и способов их амортизации производятся применительно к порядку, установленному для целей налогообложения прибыли. При этом в качестве способов амортизации могут применяться линейный и нелинейный способы. При линейном способе, который рекомендуется для объектов, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы вышеуказанной Классификации, сумма ежемесячной амортизации определяется как произведение первоначальной стоимости этих объектов и нормы амортизации, рассчитанной исходя из срока использования соответствующего объекта. При нелинейном способе, рекомендуемом для всех остальных объектов, сумма ежемесячной амортизации рассчитывается как произведение их остаточной стоимости на норму амортизации, определенную исходя из срока использования соответствующего объекта и коэффициента ускорения, равного 2.

В этих случаях в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, допускается применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 2, а по объектам финансового лизинга — специальный коэффициент, но не выше 3. Сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зверосовхозы, тепличные комбинаты) вправе применять к нормам амортизации основных средств специальный коэффициент, но не выше 2.

24. Составной частью элемента «Амортизационные отчисления» является **амортизация нематериальных активов** как элемент затрат на производство продукции (работ, услуг).

В соответствии с ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» нематериальные активы представляют собой идентифицируемые неденежные активы без физического содержания, которые используются в производстве или при предоставлении услуг, для сдачи в аренду или в административных целях. Их особенностями являются отсутствие материально-вещественной структуры, неоднозначность расчета дохода от применения и наличие исключительного права на такие объекты.

По характеру функционирования нематериальные активы похожи на основные средства. Они используются длительное время, приносят доход и с течением времени большая часть из них теряет свою стоимость.

В сельскохозяйственных организациях к нематериальным активам могут быть отнесены:

— исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

— исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

— исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

— исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Особое место в составе нематериальных активов занимает деловая репутация организации, которая представляет собой разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

В составе нематериальных активов признаются организационные расходы организации, т. е. расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами.

Нематериальные активы оцениваются и принимаются к учету по первоначальной стоимости вне зависимости от того, были они приобретены извне или созданы внутри самой организации. Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, аналогичен порядку формирования первоначальной стоимости материально-вещественных активов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам производятся одним из трех способов (линейным способом, способом уменьшаемого остатка и способом списания стоимости пропорционально объему продукции в порядке, аналогичном для амортизации основных средств) и отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся. Указанные амортизационные отчисления начисляются независимо от результата деятельности организации в отчетном периоде по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов организация определяет при принятии объек-

та к учету, исходя из срока действия соответствующих охранных документов (патента, свидетельства, договора и т. д.).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. Тот же срок определен и для деловой репутации организации. Если организация как имущественный комплекс не продается, то деловая репутация не определяется. Отражение в учете деловой репутации и амортизации по ней возможно лишь при приобретении имущественного комплекса в целом на основе действующего законодательства, когда предусматривается такой вид сделки, как купля-продажа предприятия. В данном случае предприятие рассматривается не как юридическое лицо, а как совокупность его имущества (включая имущественные права и обязанности). Деловая репутация учитывается на балансе покупателя предприятия. Она может быть положительной или отрицательной величиной. Положительная репутация представляет собой надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод. На затраты относится положительная репутация путем равномерных амортизационных отчислений. Отрицательную деловую репутацию (скидку с цены или экономию при покупке предприятия) равномерно относят на финансовые результаты организации как операционный доход и по этому элементу затрат не отражают.

Для каждой группы амортизируемых нематериальных активов в учетной политике для целей бухгалтерского учета организация может избрать свой наиболее экономически оправданный способ амортизации.

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

25. В элементе **«Прочие затраты»**, представляющем различные виды затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг), отражаются те из них, которые не вошли в другие элементы. Каждый из них не имеет большого удельного веса в себестоимости, однако их совокупность может составлять весьма значительную часть общей суммы затрат отчетного периода.

В бухгалтерском учете перечень прочих затрат определяется организацией самостоятельно исходя из принципов отнесения расходов по обычным видам деятельности к затратам на производство и положений действующего законодательства, в том числе учитывающего отраслевые особенности затрат на производство.

К прочим затратам, в частности, могут относиться:

— арендная плата (в том числе арендные платежи по арендованным земельным долям); лизинговые платежи (если принятое лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя);

— вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения. Эти затраты могут быть признаны в том случае, если права изобретателя или рационализатора должным образом оформлены, а само изобретение (рационализаторское предложение) применяется или будет применяться организацией в целях производства и управления;

— страховые платежи по видам обязательного страхования (включая страховые взносы по страхованию урожая сельскохозяйственных культур); по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий (в порядке, предусмотренном законодательством); платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности и риска непогашения кредитов, а также суммы страховых взносов, перечисленные иностранным перестраховочным организациям (при условии заключения договоров пере-

страхования в порядке, установленном органами государственного надзора за страховой деятельностью);

— представительские расходы (расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания деловых связей и сотрудничества);

— затраты на командировки и подъемные (если они не входят в состав расходов на оплату труда);

— налоги и сборы, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг (налог на землю, транспортный налог, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду);

— отчисления в специальные внебюджетные фонды (кроме пенсионного, социального и обязательного медицинского страхования);

— отчисления в резервы предстоящих расходов (предстоящей оплаты отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение работникам организации; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; на ремонт основных средств; предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природных мероприятий и др.);

— оплата работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями: услуг связи; информационно-вычислительного обслуживания; вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны; консультационных, юридических и аудиторских услуг; пассажирского транспорта; коммунального хозяйства, оплата тепло-, энерго- и водоснабжения и др.;

— компенсации за использование для нужд организации личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений;

— другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг). В частности, организации, образующие ремонтный фонд (резерв средств) для обеспечения равномерного включения затрат на проведение всех видов ремонта основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг), в составе элемента «Прочие затраты» могут отражать также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке самими организациями. В остальных случаях затраты на проведение всех видов ремонта (текущего, среднего, капитального) основных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

Прочие затраты отражаются в составе затрат текущего периода по мере их начисления только на основании первичных учетных документов установленной формы и в размере фактических затрат без каких-либо ограничений. Все законодательно нормируемые (лимитируемые) виды прочих расходов являются таковыми только применительно к формированию затрат для целей налогообложения прибыли. Если сама организация накладывает (налагает) ограничения на отдельные виды прочих затрат, то это должно найти отражение в ее учетной политике.

К прочим затратам могут относиться расходы будущих периодов, частично включаемые в состав себестоимости продукции (работ, услуг) текущего отчетного периода, которые являются особым видом расходов, имеющих комплексный характер. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых производств, цехов и агрегатов, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (в организациях, не образующих в установленном порядке резерв

на ремонт основных средств), расходы на подготовку кадров и т. п. Способ отражения в учете расходов будущих периодов необходимо избрать при формировании учетной политики. При этом требует раскрытия порядок списания таких расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) и порядок определения срока их списания, если период, к которому они относятся, невозможно точно установить (например, расходы на рекультивацию земель и т. п.).

Непроизводительные затраты (потери), включаемые в этот элемент, отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они выявлены.

Затраты, произведенные организацией в иностранной валюте и подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг), отражаются в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка России, действующему на дату совершения операций, в соответствии с ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

IV. СОСТАВ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПО КАЛЬКУЛЯЦИОННЫМ СТАТЬЯМ

26. Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг).

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений, затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), в бухгалтерском учете группируются по следующим статьям:

Типовая поменклатура калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях

№ п/п	Статьи затрат	Отрасли и производства				
		Растениеводство	Животноводство	Промышленное производство	Вспомогательное производство	Обслуживающие производства и хозяйства
1.	Материальные ресурсы, используемые в производстве					
	в том числе					
	1.1. Семена и посадочный материал:					
	а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет	+				
	б) собственного производства текущего года	+				
	1.2. Удобрения:					
	а) минеральные	+				
	б) органические	+				
	1.3. Средства защиты растений и животных	+	+			
	1.4. Корма:					
	а) приобретенные и собственного производства прошлых лет		+		+	
	б) собственного производства текущего года		+		+	
	1.5. Сырье для переработки			+		+
	1.6. Нефтепродукты	+	+	+	+	+
	1.7. Топливо и энергия на технологические цели	+	+	+	+	+
	1.8. Работы и услуги сторонних организаций	+	+	+	+	+
2.	Оплата труда:					
	а) основная	+	+	+	+	+
	б) дополнительная	+	+	+	+	+
	в) натуральная	+	+	+	+	+

Продолжение

№ п/п	Статьи затрат	Отрасли и производства				
		Растениеводство	Животноводство	Промышленное производство	Вспомогательное производство	Обслуживающие производства и хозяйства
	г) другие выплаты	+	+	+	+	+
3.	Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+
4.	Содержание основных средств:					
	а) амортизация	+	+	+	+	+
	б) ремонт и тех. обслуживание основных средств	+	+	+	+	+
5.	Работы и услуги вспомогательных производств	+	+	+	+	+
6.	Налоги, сборы и другие платежи	+	+	+	+	+
7.	Прочие затраты	+	+	+	+	+
8.	Потери от брака, падежа животных		+	+	+	+
9.	Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	
10.	Общехозяйственные расходы	+	+	+		
11.	Производственная себестоимость	+	+	+	+	+

27. В зависимости от характера и назначения материальных затрат, связанных с производственным потреблением предметов труда и обусловленных тех-

нологией и организацией сельскохозяйственного производства, на комплексную статью **«Материальные ресурсы, используемые в производстве»** относят стоимость использованных в производственном процессе:

— семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (высадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание и др.), погрузке и транспортировке их к месту сева в стоимость семян не включаются, а относятся на отдельные статьи расходов по возделыванию сельскохозяйственных культур. По этой статье отражают также семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов. Затраты семян и посадочного материала фиксируют в натуральных измерителях (кг, тыс. штук) и денежном выражении. Стоимость израсходованных семян формируется в оценке: покупных — по ценам приобретения, включая все расходы, связанные с их доставкой в организацию; собственного производства, перешедших с прошлого года, — по фактической себестоимости; текущего года — по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической;

— удобрений раздельно минеральных (по стоимости и с учетом качества в центнерах физического веса и пересчете в кг питательного вещества) и органических (по стоимости и в тоннах). Сюда же включаются затраты по посеву и запахиванию люпина, сераделлы и других культур, использованных на зеленое удобрение. Собственные органические удобрения (навоз, птичий помет, торф, компосты и др.) отражают по их оценке на основании фактической себестоимости производства, покупные — по стоимости их приобретения с учетом затрат на достав-

ку в хозяйство. Минеральные удобрения оценивают по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы, либо по планово-учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, по ценам первых покупок (способ ФИФО) или ценам последних приобретений (способ ЛИФО);

— средств защиты растений и животных. Отпуск и списание в затраты производства средств защиты производят аналогично порядку, принятому для отпуска и списания покупных удобрений;

— кормов собственного производства и покупных. Израсходованные корма собственного производства прошлых лет отражают по балансовой стоимости, которая равна фактически сложившейся себестоимости. Расход кормов, произведенных в текущем году, оценивают по плановой себестоимости, а в конце года по данным расчетов исчисления себестоимости их плановую себестоимость доводят до фактической. Покупные корма списывают в расход по ценам приобретения, включая затраты по их доставке в хозяйство;

— сырья для переработки (по стоимости сырья, использованного для производства готовой продукции). При этом по данной статье учитывается:

в производстве комбикормов — стоимость зерна, зерносмесей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрата, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов;

в мукомольном производстве — стоимость зерна, крупы;

в первичной обработке льна и льняных культур — стоимость соломки, тресты;

в производстве по переработке овощей, фруктов и картофеля — стоимость овощей, плодов и картофеля, бобовых, специй, консервантов и других продуктов и материалов;

в винодельческом производстве — стоимость винограда, плодов и ягод, виноматериалов, сокоматериалов, спирта-ректификата, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта, лимонной кислоты и пр.;

на скотоубойной площадке (цехе) — стоимость скота, птицы, зверей, кроликов, каракульских ягнят;

в производстве молочной продукции — стоимость молока, сахара, ванилина и других продуктов;

в мясоперерабатывающем производстве — стоимость мяса в тушах, субпродуктов, муки, жиров, крахмала, белковых наполнителей, натуральных и искусственных оболочек и т. д.;

на лесопильном производстве — стоимость леса круглого;

в кирпично-черепичном — стоимость песка и глины.

Сельскохозяйственное сырье собственного производства (зерно, овощи, плоды, молоко, животные и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывают по плановой себестоимости в течение года с корректировкой в конце года до фактической;

— нефтепродуктов (по стоимости горючего и смазочных материалов, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, переездов тракторов и самоходных машин с одного участка на другой, технологических и транспортных работ по обслуживанию производства в животноводстве и других отраслях, транспортных работ собственным грузовым автотранспортом, транспортного обслуживания деятельности служебным легковым автотранспортом).

Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

Стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов на выполнение сельскохозяйственных и

других работ, включается в себестоимость продукции, работ, услуг исходя из способов оценки других аналогичных групп покупных материально-производственных запасов;

— топлива и энергии для технологических целей (по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и приобретение всех видов энергии — электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации);

— работ и услуг сторонних организаций (по затратам на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в отраслях растениеводства и животноводства; по обработке сырья и материалов, изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними предприятиями и организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые для предприятия сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг). К ним, в частности, относится стоимость выполняемых работ и услуг за механизацию работ в растениеводстве, повышение плодородия почв, химизацию, мелиорацию, транспортные работы, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией; по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных; за расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т. п.

При необходимости отдельной статьей могут вы-

деляться: мальки в рыбоводстве, яйца в инкубации и т. п.

Момент принятия к учету операций по осуществлению услуг производственного характера и возникновения обязательств (кредиторской задолженности), определяется непосредственно условиями договора между сельскохозяйственной организацией и сторонним предприятием или иным контрагентом.

28. В статью **«Оплата труда»** включаются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства.

Состав данной статьи разграничивается по видам основной дополнительной оплаты, натуральных форм, поощрительных и других выплат в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, локальными нормативными актами самой организации (Положением о функциональном подразделении — службе организации, ее филиалах и хозяйствах, должностными инструкциями, Положениями о системе оплаты труда, о премировании, о выплате вознаграждения по итогам работы за год и выплате вознаграждения за выслугу лет и др.).

При этом **к основной оплате труда относится** заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию, или за фактически проработанное время.

По этому элементу данной статьи отражают:

— заработную плату (оплату труда) по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

— заработную плату (оплату труда) по сдельным расценкам за объем выполненных работ (пахота, сев, уход за посевами, уборка, обслуживание поголовья

животных, обслуживание технологического процесса и на операциях сопутствующих ему и т. д.);

— оплату при подрядных формах организации труда в зависимости от конечного результата работы всего рабочего коллектива и коэффициентов бестарифной системы в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

— доплату за продукцию с учетом ее качества после уборки урожая, а в животноводстве — в конце квартала, или по периодам производства продукции;

— заработную плату (оплату труда) в окончательный расчет по завершении года, обусловленную системами оплаты труда, принятыми в организации;

— доплаты за работу во вредных или опасных условиях и на тяжелых работах;

— доплаты за работу в ночное время;

— доплаты за многочисленный режим работы;

— оплату работы в выходные и праздничные дни;

— оплату сверхурочной работы;

— суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в данное хозяйство согласно специальным договорам с организациями на предоставление рабочей силы, как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные соответствующим организациям;

— оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству;

— оплату труда (вознаграждение) работников несписочного состава за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг, если расчеты за выполненную работу производятся организацией не с юридическими, а с физическими лицами. При этом размер средств на выплату вознаграждений этих физических лиц определяется исходя из сметы на выполнение работ (услуг) по этому договору и платежных документов;

— оплату простоев не по вине работника.

К дополнительной оплате труда относится такая оплата, необходимость которой обусловлена особенностями сельскохозяйственного производства, применением различных видов доплат и премий (за повышение качества сельскохозяйственных работ, проведение их в лучшие агротехнические сроки, успешное завершение стойлового периода и перевода скота на пастбищное содержание, сохранность сельскохозяйственной техники и т. д.).

К дополнительной оплате относятся также стимулирующие надбавки и доплаты к тарифным ставкам, должностным окладам за профессиональное мастерство и квалификацию и заработная плата за неотработанное время, предусмотренная законодательством о труде и внутренними Положениями по оплате труда.

Данный элемент статьи «Оплата труда» включает:

— дополнительную оплату за качественное выполнение работ в растениеводстве (за качественное проведение сева, посадку культур в строго установленные сроки; своевременное и качественное проведение мероприятий по обработке почвы, уходу за пропашными культурами; борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; за заготовку кормов I и II классов; за проведение уборки урожая высокого качества в установленные сроки, с минимальными потерями зерна и другой продукции; своевременную уборку зерна и другой продукции на склады, тока, в хранилища, а также за недопущение потерь урожая и простоя уборочной техники; за высокое качество подработки зерна на токах, сортировки картофеля и другой продукции на сортировальных площадках; дополнительную оплату трактористов-машинистов, комбайнеров за качество намолоченного зерна и выполняемых работ);

— дополнительную оплату в животноводстве (за повышение продуктивности животных, сохранность

поголовья; за обслуживание скота на отгонных пастбищах; качество продукции; другие дополнительно стимулирующие выплаты);

— дополнительную оплату в других отраслях и производствах за качественное выполнение операций с учетом характера технологического процесса производства продукции (работ, услуг);

— надбавки к основной оплате (за классность — трактористам-машинистам и водителям автомобилей; за мастерство — работникам животноводства и растениеводства; за профессиональное мастерство и квалификационный разряд другим категориям работников; за непрерывный стаж работы по специальности в данном хозяйстве);

— ежемесячные, ежеквартальные или по периодам производства вознаграждения (надбавки) за выслугу лет;

— премии за выполнение и перевыполнение сменных заданий и других показателей, при высоком качестве работ; за экономию горюче-смазочных, строительных и других материальных ресурсов, средств на ремонт тракторов и сельскохозяйственных машин, сохранность техники;

— оплату специальных перерывов в работе в соответствии с законодательством;

— разницу в окладах при временном заместительстве;

— суммы индексации (компенсации, пени) за несвоевременную выплату заработной платы и в связи с повышением стоимости жизни;

— компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (по районным коэффициентам; коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах; процентным надбавкам к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностям, в южных районах Восточной Сибири и Дальнего Востока);

— оплату отгулов (дней отдыха), предоставленных работникам в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени в случаях, установленных законодательством;

— надбавки к заработной плате работникам в связи с подвижным (разъездным) характером работы;

— премии и вознаграждения, носящие систематический характер;

— оплату ежегодных и дополнительных отпусков;

— оплату дополнительных, сверх предусмотренных законодательством, отпусков, предоставленных работникам в соответствии с коллективным договором;

— оплату льготных часов отдельных категорий работников в соответствии с действующим законодательством;

— оплату учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;

— оплату на период обучения работников организации, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

— оплату, сохраняемую по месту основной работы за работниками, привлекаемыми к выполнению государственных или общественных обязанностей;

— оплату работникам за дни медицинского осмотра (обследования), сдачи крови и отпуска, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

— оплату за время вынужденного прогула.

Натуральная оплата как составной элемент калькуляционной статьи «Оплата труда» во многом определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью того или иного продукта, спросом его на рынке, степенью платежеспособности предприятия по выдаче заработной платы (стоимости труда) в денежной форме.

Натуральная оплата обычно производится по трем

вариантам: как часть основной денежной оплаты; через выполненную нормо-смену с учетом тарифных коэффициентов; выплаты натурой полностью за выполненную норму выработки на сельскохозяйственных работах.

Натуральная оплата работникам организации может производиться как растениеводческой (зерно, картофель, овощи и т. д.), так и животноводческой продукцией (мясо, молоко, телята и пр.), независимо от того, в какой отрасли или цехе они трудятся.

Кроме того, в счет зарплаты работникам хозяйства, а также гражданам, принимавшим участие в выращивании и уборке картофеля, овощей, плодов, ягод, винограда, бахчевых культур, могут выдаваться натуральные премии. В животноводстве может быть принят аналогичный подход к натуральному премированию работников отрасли по небольшому кругу показателей (увеличение валового производства, сохранение маточного поголовья скота и птицы и т. д.).

По данному элементу статьи «Оплата труда» отражают:

— стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда. Натуральная оплата труда включается в затраты производства в оценки по средним ценам продажи (реализации) продукции с учетом ее качества;

— стоимость натуральных премий, носящих систематический характер.

К другим выплатам, представляющим собой элемент статьи «Оплата труда», относятся:

— единовременные премии;

— вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

— денежная компенсация за неиспользованный отпуск;

— иные выплаты, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемые работникам в соответствии с условиями коллективного догово-

ра, соглашений и трудовых договоров (суммы, выплачиваемые работникам на удешевление питания; суммы оплаты медицинских и бытовых услуг и др.);

— другие выплаты, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда в составе вложений во внеоборотные активы, в составе внереализационных, операционных и чрезвычайных расходов, а также выплачиваемых за счет чистой прибыли организации).

Затраты труда по статье «Оплата труда» отражают в двух измерителях: в денежном — суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом — количество затраченных часов.

Затраты на оплату труда производственного персонала прямо включаются в себестоимость соответствующих видов продукции (работ, услуг).

29. По статье **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления единого социального налога по установленным ставкам в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг) (как правило, все выплаты и иные вознаграждения, которые принимаются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль), за исключением тех, на которые эти взносы не начисляются (обычно применительно к перечню выплат, не учитываемых в целях налогообложения прибыли).

30. В статью **«Содержание основных средств»** включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве.

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

— расходы на оплату труда персонала, обслужи-

вающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);

— отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;

— амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данную культуру (группу культур) или вид животных, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования;

— затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

В состав затрат на ремонт основных средств относят:

— расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом и техническим обслуживанием основных средств (вне ремонтной мастерской организации);

— отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты работникам в производственных подразделениях, выполняющих работы по ремонту основных средств;

— стоимость запасных частей, ремонтно-строительных и других материалов, расходуемых при ремонте основных средств;

— стоимость услуг пунктов технического обслуживания, мастерских по ремонту тракторов, машин и оборудования (кроме сторонних организаций);

— затраты по ремонту и замене гусениц и резиновых шин тракторов и сельскохозяйственных машин;

— стоимость пленки, используемой на ремонт пленочных теплиц и парников.

Затраты на содержание сельскохозяйственных машин и оборудования, используемых в растениеводстве, относят на себестоимость продукции отдельных культур и видов незавершенного производства в порядке, изложенном в разделе V «Учет затрат на

производство продукции (работ, услуг)» настоящих Методических рекомендаций.

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ списывают на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами, а мелиоративных основных средств — пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях.

Затраты на содержание мелиоративных основных средств относят только на ту продукцию сельскохозяйственных культур, которую возделывают на орошаемых и отдельно на осушенных землях. По орошаемым землям указанные затраты, если они не могут быть прямо отнесены на определенную культуру, распределяют по соответствующим культурам пропорционально площадям поливных земель, занятых каждой из сельскохозяйственных культур. По осушенным землям эти затраты распределяют по соответствующим культурам (группам культур), пастбищам и сенокосам пропорционально занимаемой ими площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в животноводстве, относятся прямо на соответствующие виды или технологические группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких видов или технологических групп животных указанные расходы распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств во вспомогательных, промышленных, обслуживающих производствах и хозяйствах включаются, как правило, в состав затрат на эксплуатацию

и содержание отдельных видов вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств.

31. По статье **«Работы и услуги»** отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия (организации), обеспечивающих производственные нужды.

К вспомогательным производствам сельскохозяйственной организации относятся: автомобильный грузовой автотранспорт, гужевой транспорт, производство и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам.

Услуги грузового автотранспорта и гужевого транспорта по перемещению расходуемых непосредственно в производственном процессе материальных ресурсов с центральных складов, складов производственных подразделений предприятия и других мест их постоянного хранения на поля, фермы, места заправки тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин во время работы на поле, вывозке сельскохозяйственной продукции с поля в места ее хранения и использования (закладка силоса, и т. п.) исчисляются исходя из объема выполненных работ (тонно-километров, рабочих коне-дней) и фактической себестоимости.

Затраты на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению определяются исходя из объема потребленных в производственном процессе электрической и тепловой энергии, воды и газа и их фактической себестоимости.

Затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок распределяются по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений, а по видам продукции — пропорционально тонно-дням ее хранения.

32. На статью **«Налоги, сборы и другие платежи»** относят:

— налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный

налог, экологический налог, т. е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством);

— платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, а также прочие денежные расходы.

33. По статье **«Прочие затраты»** отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

— расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);

— расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

— затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

— затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, парниково-тепличных комбинатов, птицефабрик, промышленных цехов). Указанные затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение норматив-

ного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет;

— разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления.

Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на соответствующие сельскохозяйственные культуры (группу культур), виды животных и продукцию подсобных промышленных и других производств.

34. По статье **«Потери от брака, падежа животных (в учете)»** в промышленных производствах отражают стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный). К исправимому браку относится забракованная продукция, которая после дополнительных затрат может быть использована по прямому назначению, а к неисправимому — изделия, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак делится на внутренний (обнаруженный в хозяйстве до отправки продукции покупателям, потребителям) и внешний (выявленный покупателем, потребителем после ее получения).

Окончательно забракованные изделия изымаются из производства. Забракованную продукцию разрешается оценивать по плановой или нормативной себестоимости, за исключением затрат по статье «Расходы на нужды управления», которые на внутренний брак не относятся.

Себестоимость внутреннего исправимого брака слагается из затрат на сырье, материалы и полуфаб-

рикаты, израсходованные на исправление дефектной продукции, оплаты труда рабочих, начисленной за работы по исправлению брака, а также соответствующего размера общепроизводственных (цеховых) расходов.

В стоимость внешнего брака включается себестоимость забракованной покупателями (потребителями) продукции и расходы на ее исправление, замену, транспортировку.

Затраты на исправление брака состоят из стоимости сырья и материалов, израсходованных на эти цели, а также из соответствующей доли цеховых затрат.

К суммам, обращаемым на уменьшение потерь от брака, относятся: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; удержания из оплаты труда работников, допустивших брак; суммы, взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественной продукции, сырья, материалов или полуфабрикатов.

Потери от брака в учете списываются ежемесячно на затраты соответствующего вида производства и включаются в себестоимость той продукции (изделий), по которой обнаружен брак. Указанные потери не относятся на незавершенное производство. Потери от внешнего брака по продукции, изготовленной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость аналогичной продукции (изделий) текущего отчетного периода. Если организация не производила в данном периоде такую продукцию, потери от внешнего брака относятся на всю продукцию (изделия) по способу, установленному для распределения расходов на нужды управления.

В животноводстве по указанной статье учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту ста-

тью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

35. По статье **«Общепроизводственные расходы»** отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия.

К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и обслуживанием производства в соответствующих отраслях данного хозяйства).

Общепроизводственные расходы учитываются раздельно по отраслям (растениеводства, животноводства и других отраслей). Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом фермерские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

36. На статью «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие.

V. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

37. Учет производственных затрат в сельскохозяйственных организациях осуществляется на основе первичных документов, оформленных в соответствии с установленным порядком.

Учет должен обеспечивать поступление оперативной, достоверной и полной информации по предприятию в целом и его структурным подразделениям (бригадам, фермам, кооперативам, арендным коллективам) о трудовых, материальных и денежных затратах на производство и реализацию продукции, количестве и стоимости полученной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). При этом организация производственного учета может осуществляться по следующим вариантам.

А. Учет производственных затрат при традиционной системе бухгалтерского учета

38. Учет затрат на производство (производственный учет) в традиционной учетной практике представляет собой часть **общей системы бухгалтерского учета**. При этом собственно бухгалтерский (финансовый) и производственный учет взаимоопределены и взаимосвязаны между собой, поскольку имеют единые процедуры документального оформления хозяйственных операций и их стоимостной оценки. Причем данные единой системы бухгалтерского учета могут быть преобразованы либо в финансовую, либо в управленческую информационную базу в зависимости от целей пользователей этой информацией.

При этом показатели финансовой отчетности, характеризующие преимущественно финансовое положение и финансовые результаты организации в целом, могут дополняться оперативными сведениями

и внутренней отчетностью материально ответственных лиц, что позволяет оценить рациональность организации производства на любом его участке. В этом случае учет приобретает управленческую ориентацию.

В единой системе бухгалтерского учета производственный учет является важнейшей частью единой интегрированной информационной системы, призванной, с одной стороны, обеспечить эффективное управление затратами и результатами в достижении основной цели деятельности организации — получение необходимой прибыли, а с другой, — удовлетворение информацией о производственной деятельности индивидуальных и общественных потребностей всех участников экономических отношений.

В системе производственного учета выделяется два важнейших связанных между собой направления: первое — аналитический учет затрат и выхода продукции, второе — калькулирование ее себестоимости. В аналитическом учете затрат и выпуска систематизируется информация, детализируемая в необходимых разрезах для текущего управления издержками. Цели первого направления учета — текущий оперативный контроль затрат в местах их возникновения, разграничение и измерение затрат по видам затрат, периоду времени, продукту или заказу, выявление отклонений от норм и стандартов затрат и стандартных требований к готовой продукции. Цели второго направления производственного учета — группировка издержек в аналитических разрезах, позволяющих определить себестоимость продукции с применением приемов и способов исчисления себестоимости единицы продукции (калькуляции).

Для рациональной организации производственного учета является важным определение объектов учета затрат, способов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц и приемов калькулирования себестоимости продукции.

39. **Объекты учета затрат на производство** — это реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам, необходимым для получения информации в целях контроля и управления (по видам деятельности, видам производства, периодам возникновения затрат, способу их включения в себестоимость продукции, местам возникновения затрат и другим признакам, указанным в разделе II настоящих Методических рекомендаций). При этом особое значение имеет разграничение затрат **по видам деятельности** (отдельно по обычной уставной деятельности и в сфере капитальных вложений), **по видам производств** (их разграничение в разрезе основного и вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств, а также в процессах заготовления материальных ресурсов и продажи готовой продукции) и **местам возникновения затрат** (по структурным подразделениям хозяйства, где непосредственно происходит производственное потребление ресурсов с целью получения готовой продукции, осуществления услуги или работы).

Именно в рамках указанного подхода к организации производственного учета представляется возможным получение обобщенной информации для управления по всей иерархической структуре объектов учета затрат: по видам деятельности — производствам — подразделениям первого и последующих порядков (местам возникновения затрат).

40. **Метод учета затрат на производство** представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели.

Применение конкретных приемов и способов, составляющих тот или иной метод учета затрат, определяется учетной политикой каждой организации,

формирование которой непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности.

Методология различных приемов и способов учета затрат позволяет произвести их классификацию в двух вариантах:

— в разрезе объектов учета затрат (при традиционной системе учета фактических затрат);

— в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозирования и регулирования (при управленческой направленности в отношении эффективности оперативного контроля за использованием ресурсов).

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой), а также система нормативного учета производственных затрат.

В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормативного и ненормативного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), носителям затрат (объектам учета затрат) и видам получаемой продукции. Указанные методы учета применяются при наличии в организации соответствующих производств.

Простой способ учета затрат применяется прежде всего в простых (однопередельных) производствах, отличительными особенностями которых является отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого единовременного технологического процесса. В сельском хозяйстве данный способ вполне применим во вспомогательных производствах (электро-, водо-, теплоснабжении и др.). При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (услуг).

Позаказный способ учета применяется в производстве, где продукция носит характер отдельных заказов. По заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство, они же (заказы) выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения независимо от длительности его выполнения — себестоимость готового продукта.

Позаказный метод и его модификации могут использоваться в ремонтном производстве (при ремонте зданий, сооружений, ремонте сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтных мастерских хозяйства), строительстве хозяйственным способом, а также в основных отраслях (где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных, или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы).

Попередельный способ учета затрат используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них — в готовый продукт.

В сельском хозяйстве этот метод учета затрат может применяться в промышленных производствах, где, как правило, себестоимость единицы готовой продукции калькулируется на последней стадии (при небольшом объеме производства) — при забое скота, переработке молока, кирпично-черепичном производстве и пр., или же использовать полуфабрикатный вариант (в том случае, если объем и организация производства позволяют учитывать затраты по каждой стадии технологического процесса), напри-

мер, в табаководстве, на плодоовощеперерабатывающих, молокоперерабатывающих, мясоперерабатывающих предприятиях.

При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их — по видам производимой продукции (там, где это возможно). Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий).

Попередельный способ учета затрат может быть: **бесполуфабрикатным и полуфабрикатным**. При бесполуфабрикатном варианте учета контроль за движением полуфабрикатов осуществляется в бухгалтерском учете оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам. В каждом цехе (переделе) учитываются только его собственные затраты без учета стоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов (переделов). Фактическая себестоимость готовой продукции определяется расчетно, путем исчисления долей участия отдельных цехов в формировании себестоимости готовой продукции. При полуфабрикатном варианте затраты учитываются по каждому цеху и каждому виду полуфабрикатов и готовой продукции, соответственно рассчитывается себестоимость по каждой стадии производства продукции. Полуфабрикатный способ может быть использован как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без применения этого счета.

При любом варианте учета оперативный учет осуществляется только в количественном (натуральном) выражении. Соответствие данных бухгалтерского и оперативного учета обычно определяется только на основе инвентаризации всех материальных ценностей, находящихся в производстве, т. е. инвентариза-

ции незавершенного производства. В зависимости от системы учета затрат на производство по разному будет осуществляться и инвентаризация незавершенного производства: при полуфабрикатном варианте учета по каждому цеху (переделу) в отдельности, а при бесполуфабрикатном — только по организации в целом.

Попередельное калькулирование, в отличие от позаказного, позволяет исчислить среднюю себестоимость калькуляционной единицы.

В организациях с массовым производством используется также **попроцессный способ учета**. Он позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты.

Суть попроцессного способа состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т. е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых можно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса.

Этот метод учета производственных затрат является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, при котором затраты систематизируются по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) или видам работ, группам и видам скота (в животноводстве) в соответствии с установленной технологией производства.

В отдельных организациях (преимущественно небольших) в целях уменьшения трудоемкости учетных работ и где не ставится задача исчисления себестоимости может применяться так называемый **обезличенный (котловой) способ** учета затрат. Его использование целесообразно в том случае, если производится один вид продукции или их ограниченный круг.

Учет осуществляется, как правило, лишь по элементам затрат без выделения статей. Кроме того, при этом способе характерно ведение учета в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции. Исчисление себестоимости единицы продукции в этом случае может быть осуществлено только путем распределения обезличенно учтенных фактических затрат между отдельными видами продукции пропорционально их плановым (нормативным) расходам.

Наряду с вышеизложенными методами производственного учета выделяется отдельно **система нормативного учета**, так как позаказный, попередельный, попроцессный и другие названные методы могут быть нормативными.

Организация нормативного учета в основном реализуется в двух вариантах:

— способом учета фактических затрат и последующим определением отклонений от установленных норм;

— нормативным способом (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменения форм первичных учетных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учета обособленным учетом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство по нормам и отклонениям, определение неучтенных отклонений и калькулирование продукции.

В современных условиях использование нормативного учета или его элементов может привести к повышению эффективности деятельности организации в целом и ее подразделений.

41. Для учета производственных затрат в сельскохозяйственных организациях выделяются **четыре группы счетов:** счета учета затрат основного производства, счета учета затрат вспомогательных производств, счета учета расходов по управлению и обслуживанию производства и счета учета затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах.

Производственные затраты учитываются по элементам и статьям раздельно по местам их возникновения (по видам производств и хозяйств, где они произведены), в разрезе счетов и субсчетов, входящих в раздел 3 «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденного приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654:

счет 20 «Основное производство»;

счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

счет 23 «Вспомогательные производства»;

счет 25 «Общепроизводственные расходы»;

счет 26 «Общехозяйственные расходы»;

счет 28 «Брак в производстве»;

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

42. **Учет затрат вспомогательных производств,** которые обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг, ведется по их видам: ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, грузовой автомобильный транспорт, гужевой транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки.

42.1. **На синтетическом счете 23-1 «Ремонтные ма-**

стерские» объектами учета прямых затрат ремонтной мастерской являются виды ремонтируемых сельскохозяйственных машин (тракторы, комбайны, автомашины) по маркам и наименованиям, а также изготавливаемых изделий, инструментов, хозяйственных принадлежностей.

По этому субсчету аналитические счета открываются на каждый заказ (ремонтируемый объект, наименование производимых запасных частей, инструментов и т. д.).

На каждом аналитическом счете затраты отражают в разрезе вышеприведенной типовой номенклатуры калькуляционных статей для счета 23 «Вспомогательные производства», кроме статей 8, 9, 10. Они представляют соответствующие элементы затрат и содержат прямые расходы по отношению к каждому заказу. Все косвенные затраты объединены в обособленной статье «Общепроизводственные (цеховые) расходы ремонтной мастерской» (содержание управленческого и хозяйственного персонала, содержание и ремонт оборудования, здания мастерской и т. д.). Они в течение отчетного периода отражаются на отдельном аналитическом счете аналогичного названия по следующей номенклатуре статей:

— Материальные ресурсы (стоимость материалов на ремонт и содержание здания, оборудования и других основных средств мастерской).

— Оплата труда (административно-управленческого и хозяйственного персонала мастерской, работников, занятых на обслуживании и ремонте основных средств мастерской).

— Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от суммы оплаты труда, отраженных во второй статье).

— Амортизация основных средств ремонтной мастерской (здания, оборудования и др.).

— Услуги других вспомогательных производств.

— Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).

— Прочие затраты (командировочные, представительские, амортизация нематериальных активов и др.).

В течение отчетного периода затраты по перечисленным статьям отражаются по дебету соответствующих аналитических счетов в корреспонденции с кредитом счетов: по учету амортизации основных средств, нематериальных активов, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению и т. д.

Аналитический учет затрат в мастерских ведут в регистре сводного учета «Журнал учета затрат в ремонтной мастерской», в котором накапливаются данные из первичных документов о затратах в ремонтной мастерской. На отдельных страницах Журнала систематизируются общепроизводственные (цеховые) расходы по установленной номенклатуре затрат, а также расходы передвижных мастерских.

Затраты, накопленные на аналитическом счете «Общепроизводственные расходы ремонтной мастерской», в конце отчетного периода распределяются по аналитическим счетам, открытым по заказам, пропорционально сумме прямой оплаты труда, учтенной по статье «Оплата труда» данной номенклатуры.

В случаях, когда проводимые ремонты носят длительный характер (например, капитальный ремонт), учтенные на отдельном аналитическом счете общепроизводственные (цеховые) расходы мастерских включают в заказы (объекты учета) в нормативном размере, установленном организацией в процентах к прямой оплате труда. В конце года размер этих расходов, отнесенных на заказы, корректируют до фактических размеров путем списания сумм разниц на соответствующие объекты учета. Общепроизводственные (цеховые) расходы относят также на незавершенное производство мастерских.

По каждому завершенному заказу (законченному ремонту, видам изготовленных инструментов, запасных частей и т. д.) определяется фактическая себестоимость, по которой продукция (работы, услуги) мастерской с кредита соответствующих аналитических счетов списывается в дебет счетов запасных частей, инструментов, инвентаря, потребителей работ и услуг — затрат других вспомогательных производств, основного производства и т. д.

Затраты по незаконченным ремонтам (заказам) остаются как незавершенное производство ремонтной мастерской на конец отчетного периода.

В случае необходимости аналитические счета по учету затрат в ремонтной мастерской можно открывать по каждому производственному подразделению (бригаде, ферме и т. д.). Обособленно учитываются затраты по выполняемым заказам, оказываемым услугам на сторону.

Стоимость работ и услуг вспомогательных производств в течение отчетного периода относится на затраты основных производств по соответствующим объектам учета исходя из объемов выполненных работ или оказанных услуг и фактической себестоимости единицы этих работ (услуг).

В конце каждого месяца по учтенным в журнале затратам подсчитывают итоги, которые переносят в производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка.

42.2. По субсчету 23-2 **«Ремонт зданий и сооружений»** ведут учет всех затрат по проведению подрядным или хозяйственным способом объектов капитального и текущего ремонтов независимо от источников их покрытия.

Ремонт зданий и сооружений следует проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту (соответствующих установленной классификации), ис-

ходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемого самой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других факторов. Система планово-предупредительного ремонта предусматривает: обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

По этому субсчету открывают две группы аналитических счетов с раздельным учетом затрат в разрезе объектов капитального и текущего ремонтов. В составе затрат на капитальный ремонт учитывают также расходы по реконструкции отдельных агрегатов и модернизации оборудования и подвижного состава, если эти мероприятия осуществляются одновременно с ремонтом и за счет средств, предназначенных на капитальный ремонт.

Капитальный ремонт тракторов, комбайнов, самоходных машин, автомобилей и другой сложной сельскохозяйственной техники, производимый собственными силами организации (хозяйственным способом), выполняют в своих ремонтных мастерских и на данном субсчете не отражают (учитывают на счете 23-1 «Ремонтные мастерские»).

При капитальном ремонте объектов подрядным способом организация заключает с подрядчиком договор на его проведение. Выписывается наряд-заказ, и объект передается заказчику. После выполнения ремонта подрядчиком выписывается счет на оплату за ремонтные работы. На основании актов приема выполненных работ, систематизированных в регистре сводного учета «Акт приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг», производят записи по элементу «Работы и услуги сторонних организаций» комплексной статьи «Материальные ресурсы» (без отражения по другим статьям затрат):

дебет счета 23-2 «Ремонт зданий и сооружений»,
дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,
кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Учтенные затраты составляют фактическую себестоимость отремонтированного объекта.

Фактические затраты по законченному капитальному ремонту могут быть списаны только в пределах сумм, числящихся на момент списания в ремонтном фонде. Сумма затрат, не покрытая фондом, переносится на счет 97 «Расходы будущих периодов» с отражением в балансе в составе этой статьи, а затем списывается с него по мере поступления средств в ремонтный фонд.

Может иметь место и другой вариант учета. Поскольку основная часть затрат по капитальному ремонту на сельскохозяйственных организациях приходится на первые месяцы года, то затраты по ремонту зданий и сооружений лучше учитывать сначала на счете 97 «Расходы будущих периодов», постепенно списывая их на счета издержек производства. Это должно быть отражено в учетной политике организации. Затраты по законченному капитальному ремонту списывают сначала в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита 23-2 «Ремонт зданий и сооружений», а затем равными частями с кредита 97 на счета издержек производства или обращения.

Аналитический учет затрат по каждому ремонтируемому объекту в составе субсчета 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» ведут в специальной «Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту».

Затраты на текущий ремонт зданий и сооружений также отражаются на счете 23-2 «Ремонт зданий и сооружений», где открывают отдельную группу аналитических счетов «Текущий ремонт» и учитывают по следующим статьям:

— Материальные ресурсы (стоимость израсходо-

ванных на объектах текущего ремонта строительных и ремонтных материалов: кирпича, цемента, шифера, лесоматериалов, железа, стекла, гвоздей, краски и т. п., а также услуг сторонних организаций).

— Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная оплата труда работников, занятых на ремонтных работах).

— Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от суммы оплаты труда).

— Амортизация основных средств (машин, механизмов и других основных средств, используемых при проведении текущего ремонта).

— Работы и услуги вспомогательных производств (стоимость электроэнергии, воды, услуг автотранспорта и т. д.).

Затраты по каждой статье оформляют соответствующими первичными документами. На их основании расходы обобщаются по статьям по каждому объекту ремонта в «Накопительной ведомости учета затрат».

Себестоимость отремонтированных объектов с кредита счета 23-2 «Ремонт зданий и сооружений», отдельных аналитических счетов списывается в дебет счетов — заказчиков (Растениеводство, Животноводство, другие Вспомогательные производства, Расходы будущих периодов, Общепроизводственные, Общехозяйственные расходы и т. д.).

Если в организации создается резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, то себестоимость отремонтированных объектов с кредита счета 23-2 «Ремонт зданий и сооружений» списывается на уменьшение резерва (в дебет счета 96-4 «Резерв на ремонт основных средств»). В этом варианте расходы на ремонт заранее резервируются по дебету счетов: 20-1 «Растениеводство», 20-2 «Животноводство», 20-3 «Промышленные производства» и т. д. по основной статье «Содержание основных средств», элементу «Ремонт основных средств», с кредита счета 96-4 «Резерв на ремонт основных средств».

Из «Накопительной ведомости учета затрат» итоги затрат переносятся в «Производственный отчет по ремонту зданий и сооружений»: по каждому объекту расходы — в дебетовую часть, себестоимость завершенного ремонтом и сданного объекта — в кредитовую часть.

42.3. На субсчете 23-4 **«Автомобильный транспорт»** учитывают затраты по содержанию и эксплуатации грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и автомашины специального назначения.

В развитии этого субсчета целесообразно открыть следующие аналитические счета (при большом парке автомобилей):

23-4-1 «Грузовой автотранспорт» (бортовые машины, самосвалы, бензовозы, молоковозы и т. д.);

23-4-2 «Пассажирский транспорт» (автобусы и др.);

23-4-3 «Легковой автотранспорт» (легковые автомобили разных модификаций);

23-4-4 «Специальные автомашины» (пожарные автомашины, тягачи, краны и т. д.);

23-4-5 «Общепроизводственные расходы», которые в свою очередь учитываются по следующим статьям:

1. Материальные ресурсы (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы мелкого производственного инвентаря, обтирочных материалов, спецодежды, отопление и освещение гаражей, стоимость услуг сторонних организаций и т. д.).

2. Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная шоферов, обслуживающего и административно-управленческого персонала и т. д.).

3. Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от сумм оплаты труда).

4. Содержание основных средств (амортизация основных средств — зданий и оборудования гаража, автомашин, прицепов, оборудования, навесов, площадок и т. д.). По этой же статье отражают суммы

затрат на ремонт основных средств, относящихся к автотранспорту, либо отчислений в резерв на ремонт основных средств.

В составе данной статьи учитывают также расходы, связанные с восстановлением износа автомобильных шин (по вулканизации авторезины, наложению протектора и прочим работам по ее ремонту и восстановлению).

Сюда же списывают стоимость авторезины при замене износившейся.

5. Работы и услуги вспомогательных производств (относят выполненные для автотранспорта работы и услуги других вспомогательных производств).

6. Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).

7. Прочие затраты (не учтенные в предыдущих статьях).

8. Общепроизводственные расходы автотранспорта (данная статья выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала гаража и других общегаражных расходов, которые предварительно накапливаются постатейно).

При небольшом парке автомобилей, по автотранспорту открывается один аналитический счет (он же субсчет) не зависимо от их марок и грузоподъемности. Затраты учитываются по вышеприведенной номенклатуре статей (без статьи «Общепроизводственные расходы»).

Затраты по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта группируются в «Накопительной ведомости учета затрат» (работы грузового автотранспорта), записи в которой производятся на основании путевых листов, ведомостей на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада, товарно-транспортных накладных и др. Указанные затраты распределяются ежемесячно по потребителям услуг пропорционально объему выполненных работ (в тонно-километрах, отработанным

машино-дням) и их фактической себестоимости.

В том случае, если расходы на управление и организацию работ автопарка (цеховые расходы) учитывают на отдельном аналитическом счете, их распределяют на соответствующие объекты учета в конце отчетного периода (месяца, квартала) пропорционально количеству отработанных машино-дней.

На основании соответствующих разделов «Накопительной ведомости учета затрат» производятся записи о производственных показателях автотранспорта, выполненной работе, затрат по каждой статье, направлениях выполненных работ по потребителям в «Производственном отчете по автотранспорту».

42.4. По субсчетам 23-5 **«Энергетические производства»**, 23-6 **«Водоснабжение»**, 23-8 **«Прочие вспомогательные производства»** открываются отдельные аналитические счета, где в разрезе установленных статей затрат (аналогично автомобильному транспорту) расходы по электроснабжению, теплоснабжению, водоснабжению, газоснабжению, холодильным установкам учитываются раздельно по каждому виду.

В затраты по электро-, водо-, тепло-, газоснабжению, холодильным установкам входят расходы на содержание электростанций, подстанций, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, насосных станций и водокачек, водопроводов, котельных, тепловых сетей и установок, газовых сетей, газовых и холодильных установок, стоимость топлива, вспомогательных материалов, мелкого инвентаря, спецодежды, суммы амортизации основных средств (зданий, оборудования станций и подстанций, наружных и внутренних сетей, электродвигателей, осветительной проводки и арматуры, затраты по ремонту зданий, сетей, оборудования, на содержание помещения).

В затраты на услуги этих вспомогательных производств включается стоимость соответственно электрической, тепловой энергии, воды, газа, поступаю-

щих со стороны, а также расходы по выработке электрической и тепловой энергии на своем предприятии. Распределение затрат на услуги по потребителям производится пропорционально количеству потребленной энергии, воды, газа и их фактической себестоимости.

По указанным вспомогательным производствам фактические затраты распределяются по потребителям услуг ежемесячно.

Сельскохозяйственные предприятия могут списывать стоимость работ и услуг вспомогательных производств в течение отчетного периода на затраты основных производств по соответствующим объектам учета по плановой себестоимости единицы этих работ (услуг). В этом случае разница между фактической и плановой себестоимостью выполненных работ и оказанных услуг списывается на соответствующие объекты учета в следующем отчетном периоде.

На предприятиях, где водоснабжение, теплоснабжение и другие вспомогательные службы обслуживают только один вид производства или отрасль, в состав их затрат по статье «Работы и услуги вспомогательных производств» можно включать затраты на содержание и эксплуатацию вспомогательных производств, минуя счет 23 «Вспомогательные производства».

По субсчету 23-5 «Энергетические производства и хозяйства» для обобщения данных об использовании электроэнергии используется сводный регистр «Отчет об использовании электроэнергии». В нем подводятся общие сведения о полученной электроэнергии от собственных электростанций, государственной электросистемы и других коммерческих электростанций и энергосистем, а затем осуществляется подробное распределение полученной электроэнергии по отраслям, а внутри каждой отрасли по соответствующим учетным группам, по видам производств, на освещение и бытовое обслуживание, отпуск другим

предприятиям и учреждениям, потери электроэнергии в электросети, трансформаторах и преобразователях.

По субсчету 23-8 «Прочие вспомогательные производства», аналитическому счету «Холодильные установки» для учета движения продукции по складу-холодильнику используется «Отчет по складу-холодильнику». Отчет составляется в двух экземплярах за каждый день и в целом за месяц на основании соответствующих первичных документов по движению мяса на складе-холодильнике (накладных внутрипроизводственного назначения, товарно-транспортных накладных и др.).

По данным учета аналитических счетов, ежемесячно определяется себестоимость соответствующих видов продукции (работ, услуг).

Аналитический учет затрат по каждому виду вспомогательных производств ведут в «Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машино-тракторного парка», записи в котором производят из документов по субсчетам, статьям затрат и корреспондирующим счетам. В отчетах отражают выход продукции, производство работ и услуг за месяц и нарастающим итогом с начала года.

42.5. Затраты по содержанию рабочего скота учитывают на отдельном аналитическом счете по субсчету 23-7 **«Гужевой транспорт»**.

Затраты по гужевому транспорту отражают в разрезе следующих статей:

9. Материальные ресурсы (средства защиты животных, стоимость кормов, колесной мази, мелкого инвентаря, сбруи, расходы по ковке лошадей, включая услуги сторонних организаций по профилактическому и другому ветеринарному обслуживанию).

Израсходованные корма на основании «Ведомости учета расхода кормов» и обобщенные в «Журнале учета расхода кормов» по видам включают по ста-

тье «Корма» по их стоимости: покупные корма и корма собственного производства прошлого года — по фактической себестоимости приобретения или производства; корма, произведенные в текущем году — по плановой себестоимости, без корректировки их в конце года до уровня фактической себестоимости.

10. Оплата труда (конюха и других работников по содержанию рабочего скота, кроме оплаты труда персонала на конно-ручных работах).

11. Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от сумм оплаты труда).

12. Амортизация основных средств и расходы на ремонт (амортизационные отчисления по рабочему скоту, кроме волов и оленей, по зданиям и другим основным средствам, а также расходы по ремонту зданий и других основных средств гужевого транспорта).

13. Работы и услуги других вспомогательных производств.

14. Прочие затраты (не учтенные в предыдущих статьях).

Кроме «Ведомостей расхода кормов», для учета затрат по гужевому транспорту используются и другие документы: накладные, табели учета использования рабочего времени, учетные листы труда и выполненных работ и др.

На основании этих документов затраты систематизируются по статьям в «Накопительную ведомость учета затрат». Услуги (работы) гужевого транспорта ежемесячно списываются на счета потребителей по плановой себестоимости одного рабочего дня (конедня) рабочего скота.

При равномерной загрузке гужевого транспорта в течение года вполне возможно ежемесячное списание фактических затрат по выполненным работам (исходя из фактической себестоимости рабочего дня).

Расходы по содержанию молодняка рабочего скота на субсчете 23-7 «Гужевой транспорт» не отражают. Их учитывают на отдельном аналитическом счете в составе счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство».

Информацию из «Накопительной ведомости учета затрат» ежемесячно переносят в «Производственный отчет по гужевому транспорту»: о произведенных затратах в дебетовую часть, о выполненной работе и полученном приплоде — в кредитовую.

42.6. Затраты по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка (тракторов, комбайнов, других самоходных и сельскохозяйственных машин, используемых на сельскохозяйственных (включая землеройные), погрузо-разгрузочных и транспортных работах) учитываются предварительно на счете 23-3 **«Машинно-тракторный парк».**

При этом затраты по содержанию машинно-тракторного парка (включая и на транспортных работах), а также комбайнов и других самоходных машин по их видам учитываются на отдельных аналитических счетах.

Сельскохозяйственные организации при ведении учета затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования могут применять различные варианты построения производственного учета.

Первый вариант.

При этом варианте выделяются две группы аналитических счетов:

— «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка»;

— «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин».

Для ведения учета по ним затраты отражают по следующим статьям:

— Материальные ресурсы (в том числе нефтепродукты на работу тракторов).

— Оплата труда (основная, дополнительная трактористов-машинистов и других работников на тракторных работах).

— Отчисления на социальные нужды (в том числе на оплату труда механизаторов и других работников на тракторных работах).

— Амортизация основных средств (тракторов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники и т. д.).

— Ремонт основных средств.

— Работы и услуги других вспомогательных производств.

— Прочие прямые расходы (включаемые в элемент «Прочие затраты»).

— Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка.

Для отражения затрат по соответствующим статьям используются первичные учетные документы: «Отчет о движении горючего и смазочных материалов», «Учетный лист тракториста-машиниста», «Путевой лист трактора» и др. На основании указанных первичных документов делают записи в «Накопительную ведомость учета затрат». Затраты по статьям 1-3, 6-7, накапливаются в этом регистре сводного учета и являются прямыми.

По статье «Амортизация основных средств» учет амортизационных отчислений сельскохозяйственной техники необходимо вести в отдельной Ведомости по видам (группам) основных средств в соответствии с базой их распределения.

По статье «Ремонт основных средств» отражают расходы по ремонту тракторов, прицепных сельскохозяйственных машин и орудий и т. д., также ведут в отдельной Ведомости. Они предварительно учитываются на отдельных аналитических счетах ремонтной мастерской (в составе субсчета 23-1) и переносятся с кредита этих счетов на аналитические счета: 1 «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного пар-

ка», 2 «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин».

По статье «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка» затраты предварительно систематизируются на отдельном аналитическом счете аналогичного названия по отдельным статьям (аналогично учету общепроизводственных расходов автомобильного транспорта).

Накопленные затраты с данного аналитического счета распределяются между двумя группами аналитических счетов «Содержание и эксплуатация МТП» и «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин» пропорционально затратам по второй статье основных затрат «Оплата труда».

После определения объема выполненных работ в эталонных гектарах и обобщения всех затрат определяется себестоимость эталонного гектара в разрезе статей затрат и в целом (материальные ресурсы, оплата труда с выделением по видам и в том числе на оплату трактористов-машинистов и других работников и т. д.). По объектам сельскохозяйственных механизированных работ (по отдельным аналитическим счетам растениеводства) затраты машинно-тракторного парка по себестоимости эталонного гектара распределяются по статьям: нефтепродукты, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств. Остальные суммы включаются в состав статьи «Работы и услуги вспомогательных производств».

На объекты потребителей транспортных услуг машинно-тракторного парка (кроме аналитических счетов растениеводства) затраты включаются по себестоимости эталонного гектара без подразделения по статьям в комплексную статью «Работы и услуги вспомогательных производств» аналитических счетов потребителей (животноводства, общепроизводственных, общехозяйственных расходов и др.). По тракторным

работам, кроме того, определяется себестоимость тонно-километра.

На аналитических счетах второй группы «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин» учет затрат по комбайнам ведут по той же номенклатуре, что и по машинно-тракторному парку. Списываются затраты в таком же порядке постатейно.

Второй вариант.

Его целесообразно использовать в сельскохозяйственных организациях, где количество используемых тракторов, комбайнов и другой сельскохозяйственной техники незначительно.

В этом случае не выделяются отдельные аналитические счета по видам техники, а затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования ведут на одном субсчете 23-3 «Машинно-тракторный парк».

Учет затрат машинно-тракторного парка осуществляется по тем же статьям, что и в первом варианте за исключением статьи «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного парка», которые при ведении учета в поэлементном разрезе превращаются в прямые затраты. Последующая процедура учета является аналогичной первому варианту.

Третий вариант.

Рекомендуется для крупных сельскохозяйственных организаций в условиях автоматизированной обработки учетной информации, где широко используется систематизация номенклатур по независимым аналитическим разрезам в детализации вплоть до субаналитических позиций, а также накапливание и списание затрат машинно-тракторного парка.

При этом варианте в составе субсчета 23-3 «Машинно-тракторный парк» открывают следующие аналитические и субаналитические счета:

По первому аналитическому счету «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка»:

— субаналитический счет 1 «Содержание и ис-

пользование тракторов» (тракторных прицепов; гаражей, навесов, площадок для хранения техники);

— субаналитический счет 2 «Содержание и использование почвообрабатывающих машин» (по видам);

— субаналитический счет 3 «Содержание и использование сеялок» (по видам);

— субаналитический счет 4 «Содержание и использование узкоспециализированной техники (кроме комбайнов)» (по видам машин).

По второму аналитическому счету «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин»:

— субаналитический счет 1 «Содержание и эксплуатация зерновых комбайнов»;

— субаналитический счет 2 «Содержание картофелеуборочных комбайнов»;

— субаналитический счет 3 «Содержание свеклоуборочных комбайнов»;

— субаналитический счет 4 «Содержание и эксплуатация машин по уборке силосных культур»;

— субаналитические счета (по видам комбайнов и других самоходных машин).

Третий аналитический счет «Общепроизводственные расходы машинно-тракторного и комбайнового парка» является общим для первых двух аналитических счетов.

По каждому из этих аналитических счетов затраты отражают в том же порядке, что и при первом варианте.

При этом общепроизводственные расходы машинно-тракторного и комбайнового парка в течение месяца накапливаются на отдельном аналитическом счете и ежемесячно распределяются в дебет соответствующих аналитических счетов пропорционально начисленной амортизации соответствующих машин. После чего аналитический счет «Общепроиз-

водственные расходы машинно-тракторного и комбайнового парка» закрывается.

Затраты, накопленные на субаналитическом счете 1 «Содержание и использование тракторов» первого аналитического счета относят пропорционально объему выполняемых тракторами механизированных сельскохозяйственных работ по культурам (группам культур), видам незавершенного производства и объектам выполненных транспортных работ в условных эталонных гектарах на статьи: оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, работы и услуги других вспомогательных производств.

Затраты по субаналитическому счету «Содержание и использование почвообрабатывающих машин» первого аналитического счета списывают на соответствующие культуры и работы незавершенного производства пропорционально обрабатывающим площадям по статьям: амортизация основных средств, ремонт основных средств, услуги вспомогательных производств.

Затраты по субаналитическому счету «Содержание и использование сеялок» первого аналитического счета аналогично списывают на соответствующие культуры пропорционально площади посевов на статьи: амортизация основных средств, ремонт основных средств, услуги вспомогательных производств.

Затраты по субаналитическому счету «Содержание и использование узкоспециализированной сельскохозяйственной техники» (кроме комбайнов) того же аналитического счета списывают пропорционально убранным площадям соответствующих культур прямо на отдельные культуры и те же статьи 4-5-6, что и предыдущие затраты.

По субаналитическому счету 1 «Содержание и эксплуатация зерновых комбайнов» второго аналитического счета затраты списывают на зерновые культуры пропорционально убранной площади развернуто

на следующие статьи: нефтепродукты, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, ремонт основных средств, услуги вспомогательных производств.

Аналогично списывают затраты с субаналитического счета 4 «Содержание и эксплуатация машин по уборке силосных культур» второго аналитического счета — только на силосные культуры.

Затраты на эксплуатацию прицепных комбайнов по субаналитическим счетам 2 «Содержание картофелеуборочных комбайнов» и 3 «Содержание свеклоуборочных комбайнов» второго аналитического счета по существу отражается на первом субаналитическом счете «Содержание и использование тракторов». В этой связи затраты на содержание указанных комбайнов списывают непосредственно на соответствующие культуры: амортизация основных средств, ремонт основных средств, услуги вспомогательных производств.

Четвертый вариант.

Он может применяться в средних и крупных сельскохозяйственных организациях как при ручной форме учета, так и частичной автоматизированной обработке учетной информации.

Отличительные особенности его заключаются в следующем. По первым трем статьям установленной типовой номенклатуры (стоимость материальных ресурсов (нефтепродуктов), используемых тракторами, комбайнами и самоходными сельскохозяйственными машинами; расходы на оплату труда трактористов-машинистов, комбайнеров; отчисления на социальные нужды) на субсчете 23-3 «Машинно-тракторный парк» не отражают. Их включают в состав затрат на возделывание сельскохозяйственных культур и затрат незавершенного производства, на содержание отдельных видов и технологических групп скота прямым способом и относят сразу же на счета 20 «Основное производство» (субсчета 1 «Растениеводство»,

2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство»), 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и другие счета.

Все остальные затраты на содержание и эксплуатацию тракторов, комбайнов и других самоходных сельскохозяйственных машин учитывают по дебету субсчета 23-3 «МТП» на отдельных аналитических счетах:

1. Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка.
2. Содержание и эксплуатация комбайнов (по видам).
3. Содержание и эксплуатация других самоходных машин (по видам).

Учет амортизационных отчислений, затрат на ремонт и других расходов по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственной техники (машинно-тракторного парка, зерноуборочных комбайнов и других самоходных машин) ведется в отдельной ведомости по видам (группам) основных средств в соответствии с базой их распределения, примерная форма которой приводится ниже:

Накопительная ведомость учета амортизационных отчислений и затрат на ремонт сельскохозяйственной техники (при четвертом варианте учета затрат по содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка)

Виды (группы) основных средств	База распределения	Январь		Февраль		С начала года		И т. д.	
		Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт
Тракторы	Пропорционально стоимости горючего								

Продолжение

Виды (группы) основных средств	База распределения	Январь		Февраль		С начала года		И т. д.	
		Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт	Амортизация	Затраты на ремонт
Тракторные прицепы	Пропорционально стоимости горючего								
Гаражи, навесы, площади для хранения техники	Пропорционально стоимости горючего								
Почвообрабатывающие машины	Пропорционально площади обработки								
Сеялки	Пропорционально площади посева								
Узкоспециализированная: — картофелепосадочные машины — и т. д. — зерноуборочные комбайны — и т. д.	Пропорционально: площади посадки Уборочной площади зерновых культур								

Затраты на эксплуатацию и содержание машинно-тракторного парка распределяются в следующем порядке. Суммы амортизации, расходы на ремонт и другие затраты по содержанию и эксплуатации трак-

торов, тракторных прицепов, гаражей, навесов, площадок для хранения техники распределяют на объекты учета (культуры, группы культур, виды и технологические группы скота и т. д.), включая и транспортные работы тракторов, пропорционально стоимости израсходованного горючего (по статье «Содержание и эксплуатация основных средств» объектов учета затрат основного производства).

Затраты по эксплуатации машинно-тракторного парка, приходящиеся на транспортные работы по доставке приобретенных материальных ценностей, включаются в состав транспортно-заготовительных расходов, учитываемых по дебету счетов 07, 10, 11, 15 и др.

Амортизацию и затраты на ремонт почвообрабатывающих машин распределяют по объектам учета пропорционально площади обработки; сеялок — пропорционально площади посева; машин для сеноуборки — пропорционально убранной площади; машин для внесения в почву удобрений — пропорционально физической массе удобрений, внесенных под сельскохозяйственные культуры (группы культур) и т. п. Амортизация и затраты на ремонт узкоспециализированных машин, используемых непосредственно для возделывания конкретных культур, списывают с кредита счета 23-3 в дебет счета 20 (субсчет 1 «Растениеводство») и включают в состав затрат по возделыванию соответствующих сельскохозяйственных культур по статье «Содержание и эксплуатация основных средств».

Расходы по содержанию и эксплуатации зерноуборочных комбайнов распределяют пропорционально количеству гектаров убранной площади зерновых и зернобобовых культур и площади многолетних и однолетних трав, убранной на семена. Расходы по содержанию и эксплуатации специализированных самоходных машин (например, свеклоуборочных, картофелеуборочных комбайнов) относят на соответствующие объекты учета затрат.

Учет затрат на содержание и эксплуатацию сельскохозяйственных машин и оборудования ведут в Производственном отчете по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка, в котором на каждый аналитический счет выделяются отдельные графы.

Записи в отчете производятся на основании «Накопительных ведомостей учета затрат» (использования мащинно-тракторного парка) и других первичных и сводных документов.

42.7. Расходы на все виды **технического обслуживания и ремонта** основных средств включаются в затраты на производство продукции в том периоде, в котором они возникли.

На сельскохозяйственном предприятии может создаваться резерв предстоящих затрат на ремонт основных средств. Резерв предстоящих затрат на ремонт основных средств формируется за счет ежемесячных отчислений на основе расчетных годовых затрат на все виды ремонта. Отчисления в этот резерв отражаются по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов по учету производственных затрат.

43. **Учет затрат по организации, обслуживанию и управлению производства, расходов будущих периодов** ведется соответственно на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 97 «Расходы будущих периодов».

43.1. **Общепроизводственные расходы** включают в себя расходы на организацию производства и управление отдельными отраслями производства и подразделениями, а также различные производственные затраты, которые непосредственно нельзя отнести на ту или иную культуру, либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или к производственному подразделению в целом.

Для более точного и обоснованного отнесения затрат по назначению крайне важно подразделение

общепроизводственных расходов в зависимости от места их возникновения.

Затраты по организации производства, управлению и обслуживанию подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные).

Бригадные (фермерские) и цеховые расходы учитывают отдельно по каждому внутрихозяйственному подразделению, а общеотраслевые — по отраслям.

В состав бригадных (фермерских, цеховых, общеотраслевых) расходов входят: затраты на оплату труда с отчислениями аппарата управления и прочего персонала, чьи функции связаны с организацией работ в бригадах, на фермах, в цехах и отрасли; расходы на ремонт основных средств общеотраслевого (бригадного, цехового) назначения; другие расходы, связанные с организацией и обслуживанием производственного процесса в бригадах, на фермах, в цехах и в отрасли в целом.

Для указанных расходов устанавливается единая методика учета и контроля затрат: по каждому их виду составляется плановая смета с подразделением по статьям; аналитический учет затрат осуществляют также по статьям; фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Аналитический учет расходов по обслуживанию производства и управлению в составе счета 25 «Общепроизводственные расходы» (субсчета: 25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства», 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства» и 25-3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств») осуществляется по следующей номенклатуре статей:

— Материальные затраты (стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря и т. д.; услуги сторонних орга-

низаций на общепроизводственные цели — общеотраслевые, бригадные, фермерские нужды).

— Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная и т. д. соответствующего цехового персонала).

— Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала).

— Амортизация основных средств (зданий, сооружений, специальных машин, инвентаря общебригадного, общефермского, цехового, отраслевого назначения).

— Услуги вспомогательных производств.

— Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях).

— Непроизводительные расходы (потери от простоев, испорченные ценности при хранении в бригадных и цеховых кладовых и т. д.).

В небольших организациях можно отказаться от раздельного учета расходов по обслуживанию производства и управлению. При этом рекомендуется исходить из требования рациональности (насколько затраты на ведение учета оправдываются доходами от использования этой информации в управлении). В таких случаях (при выборе способа учета общепроизводственных расходов при составлении учетной политики) организация самостоятельно устанавливает номенклатуру этих статей с выделением наиболее существенных из них. Эти расходы целесообразно закрепить за местами возникновения затрат или центрами ответственности для усиления контроля за ними.

Общепроизводственные затраты на основании соответствующих первичных документов ежемесячно накапливаются по установленным объектам и статьям в «Накопительной ведомости учета общепроизводственных расходов» следующей примерной формы (приложение 2 к настоящим Методическим рекомендациям).

Итоги учета по объектам и статьям в конце месяца с Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, где ведут аналитический учет этих затрат по бригадам, фермам, цехам и другим местам возникновения затрат.

Бригадные, фермерские, цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе. Общеотраслевые расходы распределяются и включаются в себестоимость продукции, производимой в растениеводстве, животноводстве, промышленными производствами.

Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в фактическом или нормативном (плановом) размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Указанные расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты. При необходимости для целей управления и иных потребностей данного предприятия общепроизводственные расходы могут распределяться комбинированным способом в следующем порядке:

Общепроизводственные расходы растениеводства (общебригадные, общеотраслевые):

а) расходы на оплату труда — пропорционально основной оплате труда производственного персонала в растениеводстве;

б) остальная часть затрат — пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы животноводства (общефермские, отраслевые):

а) расходы на оплату труда — пропорционально

основной оплате труда производственного персонала в животноводстве;

б) остальная часть затрат — пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы промышленных производств (общецеховые):

а) расходы на оплату труда — пропорционально основной оплате труда производственного персонала (производственных участков) промышленных производств;

б) остальная часть затрат — пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

43.2 **Общехозяйственные расходы** включают затраты на управление и обслуживание хозяйства в целом. Они представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из следующих статей:

- Материальные затраты.
- Оплата труда.
- Отчисления на социальные нужды.
- Амортизация основных средств.
- Услуги вспомогательных производств.
- Налоги, сборы и другие платежи.
- Прочие расходы.
- Непроизводительные расходы.

В свою очередь указанные расходы могут подразделяться на расходы, связанные с содержанием аппарата управления обслуживающего хозяйственного персонала; общехозяйственные расходы (по содержанию и ремонту зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного характера, рационализации и

изобретательству, охране труда и т. п.); общехозяйственные непроизводительные расходы и др.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Учитывая комплексный состав и характер расходов, аналитический учет общехозяйственных затрат осуществляют по объектам их традиционной номенклатуры с обобщением по вышеприведенной типовой номенклатуре статей в целом по организации.

В средних и крупных организациях для получения систематизированной информации в этих целях рекомендуется ведение сводного регистра, обеспечивающего совмещение статей и элементов затрат, — «Накопительной ведомости учета общехозяйственных расходов», примерная форма которой представлена в приложении 3 к настоящим Методическим рекомендациям. Данную ведомость целесообразно составлять ежемесячно на основании соответствующих первичных документов: табелей учета использования рабочего времени, нарядов на сдельную работу, накладных внутрихозяйственного назначения, путевых листов, ведомостей начисления амортизации основных средств, платежных и расчетных документов, авансовых отчетов подотчетных лиц и др.

Итоговую информацию за месяц и нарастающим итогом из Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам по указанным в ней статьям по хозяйству в целом.

Для небольших организаций пообъектный учет общехозяйственных расходов рекомендуется вести по укрупненной номенклатуре с подразделением на три группы, в каждой из которых выделяются следующие комплексные статьи:

- Расходы на управление:
  - Оплата труда аппарата управления.
  - Отчисления на социальные нужды.

- Командировки и перемещения.
- Содержание пожарной и сторожевой охраны.
- Прочие расходы.

• Хозяйственные расходы:

- Оплата труда неуправленческого персонала.
- Отчисления на социальные нужды.
- Содержание основных средств.
- Охрана труда.
- Прочие расходы.

• Непроизводительные расходы:

- Недостачи и потери от порчи продукции.
- Прочие непроизводительные расходы.

Аналогично средним и крупным организациям осуществляется разложение этих комплексных расходов по элементам затрат.

Общехозяйственные расходы ежемесячно или ежеквартально в сумме фактических затрат (нормативном или плановом размере) относят по назначению и включают в себестоимость продукции основных производств, работ и услуг вспомогательных производств, выполненных на сторону, а также обслуживающих производств и хозяйств (в случаях, если они производили услуги на сторону) с корректировкой до фактических сумм в конце года.

Общехозяйственные расходы относят на капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом, при условии если:

— на закладку и выращивание многолетних насаждений не утверждаются сметы накладных расходов;

— строительство в организации не имеет своего хозяйственного аппарата и административно-хозяйственное обслуживание строительства выполняется штатом и средствами данной организации. В том случае, если строительство имеет только частичный хозяйственный аппарат, общехозяйственные расходы относят на строительство в сумме разницы между расходами, предусмотренными сметами, и фактичес-

ки понесенными затратами. Накладные расходы по строительству, предусмотренные сметами, определяют с учетом фактически выполненных объемов капитальных работ.

Общехозяйственные расходы не относят на затраты по орошению, осушению земель, на содержание и использование тракторов, комбайнов и других самоходных машин, на ремонт зданий, сооружений и оборудования, а также на жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения и другие объекты культурно-бытового назначения.

До распределения общехозяйственных расходов из учтенных сумм вычитают долю общехозяйственных расходов, приходящуюся на закладку и выращивание многолетних насаждений (при отсутствии особых смет накладных расходов) и строительство в пределах утвержденной сметы накладных расходов по строительству. Оставшуюся сумму общехозяйственных расходов распределяют между отраслями производства, а внутри них — между объектами исчисления себестоимости продукции.

Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей, за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов. Допускается также комбинированный способ распределения указанных расходов по аналогии с распределением общепроизводственных расходов (см. п.43.1 настоящих Методических рекомендаций).

Если организация признает управленческие расходы как операционные расходы и отражает их в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2 бухгалтерской отчетности) немедленно по окончании отчетного периода, то указанные расходы относятся непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».

При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов их следует распределить по аналитическим счетам продаж (реализации) соответствующих видов продукции пропорционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода и не включать в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

43.3. В сельскохозяйственных организациях особую группу затрат составляют **расходы будущих периодов**, которые относятся к нескольким циклам производства и распределяются между ними в установленном порядке.

Учет таких расходов ведется на счете 97 «Расходы будущих периодов».

К расходам будущих периодов в сельскохозяйственных организациях относятся:

— затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (полевые станы, летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству траншей и других сооружений для силосования, сенажирования), используемых в течение нескольких лет;

— затраты, связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов (освоение новых технологий выращивания сельскохозяйственных культур, освоение новых технологий в промышленных производствах, в индустриальных животноводческих комплексах и т. д.);

— затраты на мероприятия по улучшению земель, осуществляемые за счет собственных средств и включаемые в себестоимость ряда лет;

— начисленные суммы амортизации на внутрихозяйственные мелиоративные фонды в первые три года эксплуатации;

— затраты на ремонт основных средств (для равномерного включения в себестоимость продукции по месяцам в течение года или распределения по го-

дам, особенно по крупным капитальным ремонтам аварийного характера);

— затраты финансового характера (на подписку периодической и специальной литературы; оплата услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды; арендная плата объектов основных средств или их отдельных частей (помещений) в соответствии с договором за последующие периоды; платежи по добровольному страхованию имущества; платежи, связанные с уплатой процентов по кредиту; приобретение лицензий, подлежащих отражению в качестве текущих расходов, а в последующем списываемых в течение срока их действия на счет 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

В развитие данного счета открывают отдельные аналитические счета по видам (объектам) расходов будущих периодов, на дебет которых относят затраты, производимые в текущем отчетном периоде, а с кредита списывается на счета затрат основных производств, общепроизводственных или общехозяйственных расходов в доле, приходящейся на данный отчетный период.

По аналитическим счетам, открытым по объектам строительства временных сооружений и приспособлений, по видам освоения новых технологий объектам, имеющим материальный характер, рекомендуется вести учет по следующим статьям:

— Материальные ресурсы.
— Оплата труда.
— Отчисления на социальные нужды.
— Амортизация основных средств.
— Работы и услуги вспомогательных производств.
— Прочие затраты.

По этим затратам определяют себестоимость того или иного объекта, которая будет распределена по годам (в течение 2-3 лет) на соответствующие аналитические счета растениеводства, животноводства,

промышленных производств. Амортизацию по мелиоративным фондам относят равными долями в течение трех лет на себестоимость растениеводческой продукции, получаемой с соответствующих мелиорированных земель.

По остальным видам затрат будущих периодов их списание производится на счета общепроизводственных и общехозяйственных расходов в сроки, в течение которых такие расходы подлежат отнесению на затраты производства.

Если срок, в течение которого необходимо списать расходы будущих периодов, однозначно не определен, организация может установить его самостоятельно. Это решение должно быть утверждено приказом или распоряжением руководителя предприятия.

В качестве отдельного вида расходов будущих периодов могут учитываться затраты по внесению удобрений (при осуществлении единовременных мероприятий по восстановлению и повышению плодородия земель). В этих случаях распределение (отнесение) стоимости удобрений в зависимости от их вида, периода действия и последействия на почву с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет аналитических счетов по культурам (объектам производства) производится согласно следующим пропорциям:

органических удобрений: в 1-й год действия — 60%;
во 2-й год действия — 30%;
в 3-й год действия — 10%.

минеральных удобрений:
— азотных в 1-й год — 100%;
— фосфорных в 1-й год — 55%;
во 2-й год — 30%;
в 3-й год — 15%.
— калийных в 1-й год — 70%;
во 2-й год — 30%.

Как и по другим производственным счетам, расходы, которые должны быть отнесены на издержки производства в отчетном году, оформляются соответствующими первичными документами. Данные первичных документов по аналитическим счетам и статьям затрат систематизируют в «Накопительной ведомости учета затрат». Итоговую информацию из Ведомости в конце каждого месяца переносят в Производственный отчет по прочим видам затрат.

44. **Учет затрат на основное производство** осуществляется на счете 20 «Основное производство». К основному производству относят отрасли растениеводства, животноводства и промышленные производства.

Затраты организации подлежат включению в себестоимость продукции только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты.

Объектами аналитического учета затрат основного производства являются отдельные сельскохозяйственные культуры (группы однородных по технологии выращивания культур), отрасли или производственные подразделения (бригады, фермы, арендные или прочие коллективы), виды или половозрастные группы животных, виды промышленных производств или отдельные стадии технологического процесса.

44.1. При этом объектами учета затрат **в растениеводстве** являются сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур; виды работ незавершенного производства; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

Номенклатура объектов учета затрат по каждой из этих групп устанавливается организацией в зависимости от специализации хозяйства, исходя из особенностей технологии выращивания отдельных культур, масштабов производства, размеров предприятия, возможностей автоматизации учета.

Исходя из этого требования, на специализированных организациях необходимо более детальная и объективная информация о результатах выращивания каждой культуры. Например, на специализированных овощеводческих организациях затраты учитывают по каждой овощной культуре или группе однородных культур. Сельскохозяйственные организации, не специализирующиеся на выращивании овощей, учет затрат ведут в целом по овощеводству открытого грунта.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета затрат первой группы, т. е. по выращиваемым культурам.

Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, когда затраты на выполнение этих работ не могут быть сразу отнесены на ту или иную культуру отчетного года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т. е. к незавершенному производству растениеводства.

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты по культурам под урожай текущего года. Поэтому работы незавершенного производства в растениеводстве представляют собой объект учета затрат, характерным для которого является поэлементное (постатейное) распределение затрат в будущем году (после окончания посевных работ и определения фактических площадей посева под те или иные культуры) по соответствующим объектам учета затрат.

В качестве самостоятельных (промежуточных) объектов учета затрат в растениеводстве выделяются:

• Амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища и другие);

• Затраты по орошению, подлежащие распределению (для учета в течение отчетного периода затрат

по орошению, которые не могут быть отнесены непосредственно на культуры (группы культур), возделываемые на орошаемых землях). Указанные затраты учитывают в разрезе статей и распределяют на соответствующие культуры (группы культур) пропорционально посевным площадям;

• Затраты по осушению, подлежащие распределению — для учета затрат по осушению, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на соответствующие культуры, возделываемые на осушенных землях (это затраты по содержанию каналов, мелиоративных и гидротехнических сооружений и устройств и другие расходы). Эти расходы в конце отчетного периода распределяются пропорционально посевным площадям культур, размещенных на осушенных землях;

• Силосование — для учета затрат по закладке силоса;

• Сенажирование — для учета затрат по заготовке сенажа;

• Заготовка витаминно-травяной муки — для учета затрат по заготовке витаминно-травяной муки.

Затраты по каждому объекту учета группируются в соответствии с вышеприведенной типовой номенклатурой статей.

44.2 Затраты на **производство продукции животноводства** осуществляются в течение года более равномерно, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все затраты отчетного года в животноводстве, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют такие отрасли, как пчеловодство, рыбоводство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на конец учетного года.

В целях обеспечения реальности оценки незавершенного производства и исчисления себестоимости готовой продукции указанных производств необхо-

димо в его стоимость включать затраты отчетного года по технологическому процессу:

— в пчеловодстве — это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период;

— в птицеводстве — по цеху инкубации в затратах незавершенного производства отражают как стоимость заложенных яиц, так и затраты по инкубации за период их пребывания в инкубаторе до 1 января;

— в рыбоводстве также оценка незавершенного производства включает в себя не только стоимость сеголеток, но и затраты по их содержанию в зимовальных прудах.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей. Например, по молочному стаду крупного рогатого скота это — основное стадо, животные на выращивании и откорме; по свиноводству — это основное стадо свиней (с поросятами до отъема), свиньи на выращивании и откорме; в овцеводстве — в пределах каждого направления — основное стадо овец и молодняк овец на выращивании и откорме и т. д.

Выбор объектов учета затрат определяется специализацией и размерами хозяйства, объемами на производство той или иной отрасли животноводства, и в значительной степени зависит от технологии содержания животных и организации производства. Например, в индустриальных сельскохозяйственных организациях (на птицефабриках, в комплексах с промышленной технологией) является строгое деление птицы и свиней на определенные технологические группы, обусловленные технологическими процессами по уходу за ними и физиологическими особенностями животных. Поэтому в таких организациях объекты учета затрат могут быть более детализированными: на птицефабриках — в зависимости от технологии выращивания птицы; на комплексах по про-

изводству говядины — доращивание молодняка и заключительный откорм скота; на комплексах по производству свинины — основное стадо, поросята-отъемыши, ремонтный молодняк и свиньи на откорме. Отдельными объектами учета являются также затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и на кормоцехах. По отдельным статьям затрат учитывают на пневматическую подачу кормов в помещения, снабжение паром для технических целей и отопление.

По каждому аналитическому счету производственные затраты в животноводстве учитываются по вышеприведенной типовой номенклатуре калькуляционных статей.

44.3. В связи с тенденциями дальнейшего развития **промышленных производств** наряду с традиционной типовой номенклатурой объекты их аналитического учета могут выделяться (по видам производств) применительно к порядку, установленному для соответствующих отраслей промышленности, например, в мясожировом производстве — убой и переработка скота, обработка субпродуктов, кишечное производство, производство костных жиров и др.; в мясоперерабатывающем производстве — колбасное производство, производство мясных полуфабрикатов и кулинарных изделий, консервное производство, производство технических жиров, переработка шерсти и др.; производство хлебо-булочных изделий; кондитерское производство; швейное производство; гончарное производство; лесоразработки и т. д.

Исходя из наличия объектов промышленных производств, каждая сельскохозяйственная организация открывает аналитические счета для учета затрат, выхода продукции и калькуляции ее себестоимости по видам промышленных производств.

Объектами производства затрат в промышленном производстве в зависимости от размера и характера деятельности являются отдельные виды промышлен-

ных производств или стадии (фазы) технологического процесса (переделы).

В многопрофильных производствах, на которых осуществляется выпуск продукции многих наименований, затраты отражают в целом по производству (цеху).

Если же производство носит узкоспециализированный характер (в случае выпуска продукции одного-двух наименований), то стоимость израсходованных сырья и основных материалов (образующих основу изготовления продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении), а также затраты на оплату труда производственного персонала учитывают по каждому виду продукции. Все другие затраты (топливо, энергия на технологические цели, амортизация, ремонт основных средств и т. д.) учитывают вместе в целом по производству и распределяют между видами выпускаемой продукции пропорционально ее количеству в пересчете на условные единицы (банки и т. д.), ее стоимости по реализационным ценам или используются другие способы их распределения, принятые в учетной политике данной организации.

Аналитический учет затрат по каждому объекту ведут в соответствии с вышеприведенной типовой номенклатурой статей.

44.4. Учет затрат по соответствующим объектам и калькуляционным статьям ведется в Производственных отчетах, открываемых на каждую отрасль (растениеводство, животноводство, промышленное производство) в отдельности.

Записи в производственные отчеты осуществляются на основании первичных документов, отчетов о движении материальных ценностей, накопительных ведомостей, отчетов по переработке продукции и других документов и регистров.

Для учета затрат ведутся также соответствующие вспомогательные ведомости: Ведомость начисления

амортизации и резерва предстоящих затрат на ремонт основных средств, Ведомость начисления амортизации основных средств (без автотранспорта), Ведомость учета недостач и потерь, Ведомость начисленной оплаты труда по ее составу и категориям работников, Ведомость учета материальных ценностей, товаров и тары.

Итоговые данные указанных ведомостей используются для заполнения производственных отчетов. Показатели производственных отчетов используются для контроля затрат, выхода продукции, определения результатов деятельности структурных подразделений и организации сводного учета затрат и выхода продукции в целом по организации.

45. **К обслуживающим производствам и хозяйствам** в сельскохозяйственных организациях относятся: *жилищно-коммунальное хозяйство, предприятия* общественного питания, столовые, бани, прачечные, пошивочные мастерские, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового обслуживания (при этом расходы по содержанию временно организуемых столовых в полевых условиях включаются непосредственно в состав общепроизводственных расходов растениеводства).

Объектами учета затрат являются виды обслуживающих производств и хозяйств.

Аналитический учет затрат и выхода продукции, выполненных работ и оказанных услуг ведут в Производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам по каждому виду производства (хозяйства) в разрезе установленной номенклатуры статей затрат.

Записи производятся на основании первичных документов, листков-расшифровок, накопительных и сводных регистров учета.

Все затраты по содержанию и эксплуатации обслуживающих производств и хозяйств учитываются

на дебете счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», а по кредиту его отражают выход продукции, доходы и поступления, а также списание затрат за счет установленных источников.

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитывают по видам поступлений (квартирная плата и др.). Учет целевых сборов (доходов) ведут также с детализацией по их видам: плата за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и др. Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства списывают в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» с кредита счета 29-1. При возмещении части расходов по содержанию и ремонту жилищного фонда за счет бюджетных средств на указанные суммы производится запись по кредиту счета 91 и дебету счета 98 (предварительно эти суммы отражаются по дебету счета 86 и кредиту счета 98).

Учтенные фактические затраты по выполненным заказам ремонтно-пошивочные мастерские списывают в конце отчетного периода (месяца, квартала) на дебет субсчета 90-4 «Продажи продукции (услуг) обслуживающих производств». Фактические расходы, учтенные по субсчету 29-3 «Производства общественного питания» в конце отчетного периода (месяца, квартала) также списывают с кредита счета 29 в дебет счета 90-4. Выручка за реализованную продукцию предприятий общественного питания отражается по дебету счетов учета денежных средств (счета 50, 51) и кредиту счета 90-4.

Затраты по содержанию детских дошкольных учреждений, которые учитывают на отдельном аналитическом счете, списывают в конце отчетного периода (месяца, квартала) за счет соответствующих источников.

В конце отчетного периода (месяца, квартала), после завершения всех записей по учету затрат на содержание и эксплуатацию обслуживающих производств и хозяйств и списания их доходов на соответ-

ствующие корреспондирующие счета, кредитовые обороты из Производственного отчета по прочим производствам и хозяйствам переносят в журнал-ордер № 10-АПК.

46. **Сводный учет затрат на производство** обеспечивает их группировку по производственным подразделениям, объектам учета и в целом по предприятию. Сводный синтетический учет затрат на производство при журнально-ордерной форме учета ведется в журнале-ордере № 10-АПК в разрезе счетов (субсчетов). В этом журнале-ордере объединен синтетический учет по счетам материальных ценностей, затрат на производство, расходов на оплату труда, резервов, основных средств и др.

Журнал-ордер № 10-АПК является сводным регистром для учета дебетовых и кредитовых оборотов по перечисленным выше счетам. В нем по каждому счету (субсчету) дебетовые и кредитовые обороты накапливаются по корреспондирующим счетам на основании отчетов движения продукции материалов, производственных отчетов и других регистров.

Сгруппированные по корреспондирующим счетам обороты журнала-ордера № 10-АПК сверяют с другими регистрами бухгалтерского учета, после чего кредитовые обороты его переносят в Главную книгу.

В условиях автоматизированной обработки учетной информации получают ведомости учета затрат на производство продукции растениеводства, животноводства, промышленных и вспомогательных производств по статьям, объектам учета затрат, структурным подразделениям и в целом по предприятию. Ведомости являются регистрами аналитического и синтетического учета и используются для заполнения форм отчетности.

Б. Учет производственных затрат в системе управленческого учета

47. **Управленческий учет** представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках по установленным признакам. Это позволяет выявить влияние факторов на затраты, объемы производства, объемы продаж, прибыль и воздействовать на них в целях получения высоких экономических результатов.

Объектами учета затрат в системе управленческого учета являются статьи и экономические элементы затрат, структурные подразделения (места возникновения затрат; центры затрат — наиболее важные для управления группировки затрат; носители затрат — виды выпускаемой продукции, работ и услуг).

В системе управленческого учета организуются отдельные направления, призванные выполнять функции контроля. Это оперативный контроль по всем объектам учета затрат, структурным подразделениям, ответственным лицам; текущий контроль за использованием в производстве ресурсов, полнотой отражения факторов хозяйственной жизни, правильности отнесения затрат по объектам учета затрат и носителям затрат, а также осуществление последующего контроля и аудита системы внутреннего контроля.

Задачи управленческого учета в рыночных условиях, помимо традиционных задач производственного учета, включают:

— выбор соответствующих форм внутренней отчетности по объектам управления и объектам учета, определение их содержания для целей анализа, контроля и регулирования затрат;

— определение затрат и результатов по местам воз-

никновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности;

— осуществление маржинального анализа по производственным подразделениям (центрам ответственности) и по выпускаемой продукции;

— использование метода бюджетирования;

— оценка состояния развития организации, его ресурсного потенциала;

— определение производственных мощностей организации;

— оценка конкурентных преимуществ и определение слабых сторон организации.

48. **Центры затрат** — первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком, бригадой, фермой) или же быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций.

Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости ведения учета и возможностей эффективного использования получаемой информации.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, работам (процессам), функциям внутри производственных подразделений.

Группировка затрат по центрам затрат представляет составную часть системы калькулирования, и

его лучше всего вести в единстве с калькуляционным учетом.

49. **Центры ответственности** — организационные подразделения, которые находятся под управлением единственного руководителя. Это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат: производство, участок, бригаду, ферму с ответственностью возглавляющих их руководителей (менеджеров). Таким образом, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

При формировании организационной структуры организации для каждого центра ответственности должны быть определены права и обязанности, в которых предусматривается круг решаемых самостоятельно вопросов и самостоятельность в принятии управленческих решений (например, по регулированию технологического процесса, по внутренним и внешним затратам). В то же время определяются границы, за пределами которых центр ответственности должен передавать информацию вышестоящему центру, либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Центры ответственности, как объекты учета затрат, могут совпадать с местом возникновения затрат или объединить несколько мест. Их выделение необходимо для эффективного осуществления всех функций управления.

Главная цель выделения центров ответственности как объекта — оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции.

Центры ответственности можно по отношению к процессу производства разделить на основные и функциональные. **Основные центры ответственности** обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты цехов, входящих в него, цех — за затраты

входящих в него участков, участок — за затраты бригад, ферм.

Функциональные центры распространяют контроль затрат на многие места их возникновения, если затраты в них формируются под влиянием данного центра. По функциональному признаку выделяют:

— производственные (начальники цехов, управляющие отделениями, участками, бригадиры, заведующие фермами и т. д.);

— обслуживающие (начальники, главные специалисты — механики, энергетики, заведующие котельных, компрессорных станций, электрических и холодильных подстанций и другие);

— материальные (заведующие отделов и служб снабжения, складов);

— сбытовые (заведующие отделов и служб сбыта, магазинов, рынков);

— управляющие (главные специалисты).

По территориальному признаку выделяют филиалы, отделения, участки и т. д., находящиеся на разных территориях. Они могут заниматься одним функциональным направлением или несколькими.

Внутри организационных структур центры ответственности могут объединяться или иметь более детальное деление по подчиненности, функциям. Могут быть выделены центры ответственности по сходству осуществляемых затрат, например, в ремонтно-механической мастерской заведующему (начальнику цеха) подчиняются несколько центров ответственности, возглавляющие участки, занимающиеся разными видами ремонтных работ или отвечающие за функционирование ряда одинаковых станков, машин.

50. **Бюджетирование** — технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от коммерческой деятельности на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые

показатели. Это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющей сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам.

Роль бюджетирования в системе управленческого учета заключается в том, чтобы представить необходимую финансовую информацию, показать движение денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов организации в максимально удобной форме для управленца (менеджера), представить соответствующие показатели хозяйственной деятельности в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде.

Система бюджетирования охватывает как производственные, так и функциональные службы и подразделения непроизводственной обслуживающей сферы деятельности данного хозяйства.

В целях организации системы управления затратами через механизм их бюджетирования следует создать в организации сквозную систему из функциональных бюджетов по элементам затрат:

— материальных затрат и потребления энергии всех видов, в том числе электроэнергии;

— фонда оплаты труда;

— амортизации;

— финансовых затрат;

— прочих затрат.

Это позволит повысить конкурентоспособность по отдельным видам продукции и услуг, видам бизнес-процессов и структурным подразделениям организации, обеспечивая, в конечном счете, финансовую устойчивость всего предприятия.

51. Внедрение системы управленческого учета является достаточно сложным и продолжительным процессом, состоящим из нескольких последовательных этапов:

— описание существующей информационной (бухгалтерской) системы организации;

— определение требований к необходимой управленческой информации;

— построение формализованной системы, способной обеспечить управленческий персонал различного уровня необходимой управленческой информацией;

— построение системы управленческой отчетности;

— построение системы бюджетирования.

Первый этап характерен для организаций, существующих довольно продолжительное время. Задачами этапа являются описание и анализ существующей информационной системы организации, по преимуществу системы производственного бухгалтерского учета. Результатом являются схемы организационно-управленческой структуры, информационных потоков организации, описание системы финансового и производственного учета. На этом этапе должны быть определены особенности и недостатки организации существующей системы.

На втором этапе определяется качественный и количественный состав информации, требуемый для эффективного управления организацией. Здесь выявляются пробелы существующей информационной системы, выясняются причины этого, оценивается объем изменений в системе управления. Именно на этом этапе принимается решение о целесообразности дальнейшего внедрения.

На третьем этапе должна быть сформирована соответствующая формализованная система, способная собирать, обрабатывать и представлять соответствующую потребностям управляющих информацию. Здесь выделяются центры ответственности — сегменты внутри организации, во главе которых стоят ответственные лица, принимающие решения.

Также на данном этапе внедряются варианты учета

затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Внедрение того или иного варианта управленческого учета обуславливается потребностями хозяйствующего субъекта[1]. Для некоторых крупных организаций может быть использован мировой опыт формирования учетной информации, что наиболее эффективно при разделении финансового и управленческого учета и применении метода «Затраты-выпуск». Соответственно бухгалтерский аппарат разделяется на финансовую и управленческую бухгалтерии. Используется четырехкратный принцип отражения хозяйственных операций на счетах: результат, вытекающий из измерения имущественного состояния организации; результат, исчисляемый соизмерением затрат и выпуска; результат, определяемый в процессе перечисления затрат из финансовой бухгалтерии в управленческую; производственный результат соответствующих центров ответственности.

В организации управленческого учета варианты предусматривают: без специального отражения операций на счетах; взаимосвязь между управленческим и финансовым учетом осуществляется при помощи контрольных счетов; с отдельным отражением на счетах бухгалтерского учета, где используются парные контрольные счета одного и того же наименования (отраженные, зеркальные счета или счета-экраны); применение специальных передаточных счетов, через которые передаются обороты из одной системы в другую.

Таким образом, создаются возможности для выявления финансовых результатов по сегментам деятельности, центрам ответственности, осуществление

[1] Сущность и принципы организации и методика управленческого учета по различным вариантам подробно освящены в разделе 3 «Методических рекомендаций по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций», утвержденных приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654.

попродуктного калькулирования и гибкого ценообразования.

Четвертый этап характеризуется построением системы управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой совокупность отчетов и сводок, лицевых счетов и т. д., составляемых центрами ответственности, включающих как сопряженную информацию с производственным учетом, так и другую необходимую для управленцев (менеджеров) информацию с любым заданным уровнем детализации. При построении такой системы необходимо иметь в виду, что определенная отчетность может быть не обусловлена никакими юридическими нормами, часто составляется в реальном масштабе времени или на краткий срок. На данном этапе назначаются ответственные лица за формирование отчетности, создаются формы отчетности, устанавливаются периодичность их составления и представления, графики движения отчетности.

Заключительный этап — постановка системы бюджетирования. В данном случае система бюджетирования во многом основывается на системе управленческой отчетности. Но, если система управленческой отчетности в значительной степени оперирует текущей фактической информацией, то бюджетирование используется для планирования, контроля и анализа отклонений.

52. Для построения эффективной системы управленческого учета необходимо интегрировать в нее систему производственного учета. Это позволит исключить дублирование документации, повысить производительность и снизить издержки, связанные с обслуживанием системы. Особое внимание следует уделить автоматизированным системам управления производством и обработки экономической информации, позволяющим оперативно подготавливать отчетность в различных разделах с заданным уровнем детализации.

В системе управленческого учета основным объектом являются затраты. Определение характера зависимости величины затрат от воздействия различных факторов, их отношение к технологическому процессу позволяет определить существенность факторов и их управление. Освоение методов контроля за затратами дает возможность обеспечить эффективное производственное использование ресурсов. Использование разных способов включения затрат и распределения косвенных расходов в себестоимость конкретных видов продукции дает возможность исчислить полную себестоимость и себестоимость для разных целей.

Учет затрат в системе управленческого учета является основанием для определения (калькуляции) себестоимости продукции и контроля цен.

На базе определения себестоимости составляются цены-предложения с помощью калькуляции. Исходя из всех возникающих в организации затрат устанавливают нижние границы цен, по которым предприятие еще может предложить свою производимую продукцию без убытка для себя. Полную себестоимость при таких условиях включить в цены и предложить на рынке невозможно, не нарушив его правила ценообразования. Полученные цены-предложения организации проверяются на рынке потребителями и конкурентами, что может привести к необходимому контролю цен с помощью проверочной калькуляции.

Это дает возможность вести наблюдения, контроль и политику цен, определить результаты деятельности организации, уровень доходности каждого вида продукции и осуществлять гибкое ценообразование в соответствии со сложившейся конъюнктурой.

Разделение затрат на продукт и выделение расходов периода также позволяет существующими способами контролировать, определять их соотношение, исчислять ограниченную (усеченную) себестоимость и осуществлять гибкую ценовую политику, которая

обеспечивает стабильное получение доходов и обеспечивает развитие организации.

53. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости необходимо организовывать производство таким образом, чтобы не превышать этот приемлемый уровень, и обеспечивать возможность его постоянного снижения. В основе такого учета и управления затратами лежит их классификация по отношению к изменению объемов производства на переменные и постоянные, по прямому отношению на объекты учета первых, с максимальным приближением к поэлементному их отражению, что приводится ниже:

Классификация издержек производства по отношению к объему производства, элементам и статьям калькуляции и номенклатура статей затрат для сельскохозяйственных организаций

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат для учета по циклам производства	Затраты, требующие контроля при исчислении себестоимости			
		1	2	3	4
1	2	3	4	5	6
I. Прямые переменные материальные и приравненные к ним затраты (пропорциональные)					
1.	Семена и посадочный материал:				
	— покупные и собственные прошлых лет	+	+	+	+
	— собственные текущего года	+	+	+	+
2.	Удобрения:				
	— минеральные:				
	азотные	+	+	+	+
	фосфорные	+	+	+	+
	калийные	+	+	+	+
	— бактериальные	+	+	+	+
	— органические	+	+	+	+
	— сидераты	+	+	+	+
3.	Средства защиты растений и животных:				
	— гербициды	+	+	+	+
	— инсектициды	+	+	+	+

Продолжение

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат для учета по циклам производства	Затраты, требующие контроля при исчислении себестоимости			
		1	2	3	4
1	2	3	4	5	6
	— фунгициды	+	+	+	+
	— прочие средства защиты растений	+	+	+	+
	— медикаменты и стимуляторы	+	+	+	+
	— прочие средства защиты животных	+	+	+	+
4.	Корма (по видам):				
	— корма покупные:	+	+	+	+
	— минеральные (добавки) покупные	+	+	+	+
	— корма собственные (прошлых лет)	+	+	+	+
	— корма собственные текущего года	+	+	+	+
	Подстилка	+	+	+	+
5.	Сырье для переработки:				
	— сырье покупное:	+	+	+	+
	— полуфабрикаты покупные	+	+	+	+
	— сырье собственного производства:	+	+	+	+
	— полуфабрикаты	+	+	+	+
6.	Эксплуатационные затраты:				
	— нефтепродукты	+	+	+	+
7.	Топливо и энергия на технологические цели (по видам)	+	+	+	+
8.	Работы и услуги сторонних организаций (по видам)	+	+	+	+
9.	Прочие материальные затраты:				
	— запасные части	+	+	+	+
	— производственный инвентарь	+	+	+	+
	— прочие материалы	+	+	+	+
10.	Непроизводительные потери:				
	— естественная убыль	+	+	—	+

Продолжение

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат для учета по циклам производства	Затраты, требующие контроля при исчислении себестоимости			
		1	2	3	4
1	2	3	4	5	6
	II. Прочие прямые переменные затраты				
11.	Оплата труда	+	+	+	+
12.	Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+
13.	Содержание основных средств:				
	— затраты на ремонт основных средств	+	+	+	+
	— арендная плата	+	+	—	+
	— лизинговые платежи	+	+	—	+
14.	Работы и услуги вспомогательных производств:				
	— ремонтные мастерские	+	+	—	+
	— ремонт зданий и сооружений	+	+	—	+
	— машинно-тракторный парк	+	+	—	+
	— автомобильный транспорт	+	+	—	+
	— энергетические производства	+	+	—	+
	— водоснабжение	+	+	—	+
	— гужевой транспорт	+	+	—	+
	— теплоснабжение	+	+	—	+
	— газоснабжение	+	+	—	+
	— холодоснабжение	+	+	—	+
	— компрессорные установки	+	+	—	+
	— прочие работы и услуги	+	+	—	+
15.	Налоги, сборы и другие платежи:				
	— расходы по страхованию	+	—	+	+
	— сельскохозяйственный налог	+	—	+	+
16.	Непроизводительные потери:				
	— потери от брака	+	+	—	+
	— потери от падежа	+	+	—	+
	III. Косвенно-переменные затраты				
17.	Затраты труда постоянных (штатных) работников, чел.-час				

Окончание

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат для учета по циклам производства	Затраты, требующие контроля при исчислении себестоимости			
		1	2	3	4
1	2	3	4	5	6
	Затраты на оплату труда постоянных работников, руб.:				
	— основная оплата	+	+	+	+
	— дополнительная оплата	+	+	+	+
	— натуральная оплата	+	+	+	+
	— другие выплаты	+	+	+	+
18.	Отчисления на социальные нужды постоянных (штатных) работников	+	+	+	+
19.	Содержание основных средств: — затраты на амортизацию	+	+	—	+
20.	Налоги, сборы и другие обязательные платежи: — прочие расходы	+	—	+	+
	IV. Постоянные косвенные затраты				
21.	Общепроизводственные (отраслевые) расходы (по организации и обслуживанию)	+	—	—	+
22.	Общехозяйственные расходы (на нужды управления)	+	—	—	+
	1-22. Производственные затраты (себестоимость)				
23.	Внепроизводственные расходы (расходы на продажу)	—	—	—	+
	1-24. Полная (коммерческая) себестоимость				

Примечания: 1 — по совокупным издержкам;
2 — по переменным издержкам;
3 — по прямым издержкам;
4 — по коммерческой себестоимости.

Представленная номенклатура статей затрат учитывает особенности, направления и целевое назна-

чение отдельных расходов, объективно и конкретно отражает издержки производства по роли в процессе производства и связи с его объектом, а также с факторами их снижения, по способам их включения в себестоимость продукции. Она позволяет осуществить внедрение не только различных способов производственного учета, но и систем управленческого учета раздельно или в интеграции. Это обеспечит функционирование системы управления формированием себестоимости продукции в различных ее режимах: оперативном, тактическом и стратегическом, а также получение показателей «усеченной» и полной себестоимости продукции (работ, услуг) в зависимости от целей управления деятельностью.

54. В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры внутрихозяйственные подразделения трансформируются в «центры ответственности», которые одновременно являются центрами формирования затрат и маржинального дохода. Данный подход к формированию центров ответственности даст возможность учитывать лишь за те прямые затраты, которые возникают у них и являются подконтрольными им. Эти затраты должны соответствовать производственной программе подразделения, быть переменными, зависящими от объема производства (количества и качества производимой продукции (работ, услуг)) конкретного центра. В свою очередь контроль за формированием переменных затрат позволит подразделениям воздействовать на формирование маржинального дохода, который представляет разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и прямых переменных затрат (сумма покрытия затрат).

В ситуациях, когда продукция (работы и услуги) одного подразделения (центра) передается для внутрихозяйственного оборота другому подразделению (центру) используются внутрихозяйственные расчетные (трансфертные) цены, установленные в резуль-

тате соглашения продающего и покупающего подразделения одной организации.

При этом обеспечивается связь прямых переменных затрат с объемом производства продукции (работ, услуг) в центрах формирования затрат и маржинального дохода, уровень которого зависит от объема продаж. В целом же по предприятию (организации) будут учтены все затраты и на их основе будет исчисляться полная фактическая себестоимость продукции, а также в установленном порядке определяться финансовый результат и все расчеты с бюджетом. Учет таких расходов, как общепроизводственные, общехозяйственные, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, ведется в целом по организации без распределения по подразделениям (центрам) в связи с тем, что их уровень не зависит от их деятельности.

В результате организуется двухуровневая система учета затрат:

— первый уровень: по центрам ответственности (структурным подразделениям) в разрезе прямых переменных затрат без деления их по объектам учета (управленческий компонент), составляющий конфиденциальную информацию;

— второй уровень: в обычном порядке (в соответствии с действующими нормативными документами по организации учета) по объектам учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции (составляющая производственного учета), носящий открытый характер.

Применение данного варианта управленческого учета позволит преобразовать (трансформировать) традиционный производственный учет в определенную систему хозяйствования, обеспечивающую предупреждение и своевременное устранение негативных отклонений в формировании затрат, усиление его контрольно-аналитической функции.

При этом варианте учет прямых переменных зат-

рат, формируемых и контролируемых соответствующими подразделениями, а также объема продаж продукции (ее передача другим подразделениям, оказания услуг) обеспечивается в специальной форме «Лицевого счета подразделения (центра ответственности)», в которой отражаются все необходимые показатели. Данные (реквизиты) Лицевого счета подразделения (центра ответственности) заполняются бухгалтерским аппаратом организации на основании соответствующих первичных учетных документов. По итогам работы каждого отчетного месяца руководство центра ответственности получает Лицевой счет с результатами работы.

В целом по организации ведение аналитического учета затрат (по соответствующим объектам) осуществляется в Производственных отчетах по видам производств и затрат.

VI. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ)

55. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях используется в следующих целях:

— установления уровня безубыточной цены;

— контроля затрат в производстве (предупреждение потерь в результате неоправданного роста себестоимости или недостаточного его снижения);

— определения эффективности проектируемых и осуществляемых агрозоотехнических, технологических, организационных мероприятий по развитию и совершенствованию производства;

— расчета прибыльности (рентабельности, доходности) продукции (работ, услуг).

56. Себестоимость продукции (работ и услуг) определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), вид (техно-

логическую группу) животных, отдельную отрасль или производство, и выхода продукции (объема выполненных работ, оказанных услуг).

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие культуры, виды животных и виды промышленных и прочих производств, так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных способов и приемов.

При этом в растениеводстве, кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости могут также быть сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

В животноводстве, кроме себестоимости прироста живой массы и другой продукции, исчисляют себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных (проданных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года. В фактическую себестоимость прироста живой массы по соответствующим видам (группам) животных включаются потери от гибели (падежа) молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел, за исключением потерь, подлежащих возмещению виновными лицами и возникших вследствие эпизоотии и стихийных бедствий. Стоимость молодняка животных и взрослого скота на откорме, погибших в результате стихийных бедствий и эпизоотии, относится на финансовые результаты.

57. Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) оценивается исходя из фактических затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции.

Стоимость побочной продукции животноводства

(навоза, помета) определяется исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов.

Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Перед составлением отчетных калькуляций себестоимость другой побочной продукции корректируется с учетом изменения затрат (нормативных, расчетных), обусловленных ее заготовкой.

58. Калькуляция предполагает разграничение затрат, относящихся на продукцию производства текущего года (отчётного года) и на незавершённое производство, а также использование отдельных счетов исчисления себестоимости конкретных видов продукции (всей и калькуляционной единицы).

Затраты, приходящиеся на продукцию отчётного периода, исчисляются следующим образом:

$$З_{факт.}=(НЗП_{н} + З_{оп} — НЗПк),$$

где $З_{факт.}$ — фактические затраты, приходящиеся на продукцию отчётного периода, т. е. затраты по отдельному объекту учёта, подлежащие включению в себестоимость производственной продукции;
$НПЗ_{н}$ — размер незавершённого производства на начало отчётного периода;
НЗПк — размер незавершённого производства на конец отчётного периода;
$З_{оп}$ — сумма производственных затрат за отчётный период.

59. Себестоимость всей произведенной продукции исчисляется как разность между стоимостью незавершённого производства на начало отчётного периода и затратами за отчётный период, с одной стороны, и остатками незавершённого производства на конец отчётного периода — с другой. В этой связи необходимо правильное определение состава и стоимости

незавершённого производства на конец отчётного периода.

Размер затрат, относящихся к незавершённому производству в растениеводстве, достигается раздельным учётом затрат на выполнение работ под урожай будущих лет.

Размер незавершённого производства по многолетним травам определяется в установленном проценте (при 2-летнем сроке использования трав ежегодно относят 50% затрат; при 3-летнем использовании на продукцию первого года 33% затрат, второго года — 34% и третьего — 33%).

Исчисление незавершённого производства в животноводстве приведено в соответствующих подпунктах пункта 65 настоящих Методических рекомендаций.

В промышленных производствах под незавершённым производством понимается продукция (изделия), не прошедшая всех стадий технологического процесса в данной организации.

Наличие и величина остатков незавершённого производства зависят от характера и длительности технологического процесса, а также особенностей продукции. Размер остатков незавершённого производства устанавливают путём проведения инвентаризации.

Остатки незавершённого производства в крупных промышленных производствах (в зависимости от принятой учётной политики) оценивают по фактической, нормативной или плановой себестоимости. В производствах, имеющих небольшие остатки незавершённого производства, допускается их оценка по сумме прямых затрат, либо по себестоимости основных материалов и полуфабрикатов, не законченных обработкой.

60. Калькулирование себестоимости производится, как правило, в два этапа. Сначала исчисляется себестоимость всего объёма отдельных видов продук-

ции (калькуляционного объекта), а затем — себестоимость калькуляционной единицы. При этом наиболее трудоёмким и сложным является разграничение затрат по объектам калькуляции — отдельным видам продукции, которые осуществляются различными способами. Поэтому при выборе способов калькуляции себестоимости продукции необходимо исходить не из заключительной стадии (расчёта единицы продукции), а из всего комплекса калькуляционных работ.

Метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции включает в себя следующие приёмы и способы:

— прямое отнесение затрат по видам продукции;

— исключение общей суммы затрат;

— применение установленных коэффициентов;

— распределение затрат пропорционально стоимости сопряжённых видов продукции;

— распределение затрат согласно установленным базам;

— суммирование затрат;

— комбинированное исчисление себестоимости продукции.

Способ прямого расчёта. Применяется в тех случаях, когда объект учёта затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учёта затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции определяется путём одного действия — деления затрат по объекту их учёта на количество единиц производственной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Например, по этому способу определяется себестоимость помидоров, огурцов, фруктов в специализированных организациях при разделённом учёте затрат, сеянцев, саженцев плодовых питомников, картофеля, подсолнечника и др.

Способ исключения затрат состоит в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость отходов (возвратных и безвозвратных). Применяется при исчислении себестоимости продукции промышленных производств. В процессе изготовления продукции образуются технологические отходы — остатки исходных материалов или полуфабрикатов, утратившие полностью или частично их физические и химические свойства, полномерность, форму и т. п. С точки зрения возможности их дальнейшего использования отходы производства могут быть использованы в организации, либо проданы на сторону. К числу безвозвратных относятся отходы, которые не могут быть использованы. Безвозвратные отходы (отбросы) не оцениваются.

На плодоовощеперерабатывающих производствах, например, могут быть обрезки овощей и фруктов, косточки слив, семена яблок, помидоров и др.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

— по пониженной цене исходного материала (если отходы могут быть потреблены в основном производстве, но с повышенными затратами — пониженным выходом готовой продукции или для нужд вспомогательного производства, либо проданы на сторону);

— по полной цене, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Способ коэффициентов. Используется в тех случаях, когда затраты, учтённые по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции. Суть этого приёма состоит в том, что вся полученная из производства продукция при помощи коэффициентов переводится в условную полноценную продукцию и определяется количеством калькуляционных единиц. Затем затраты делят на количество калькуляционных единиц, определяют себесто-

имость одной единицы. Умножая себестоимость одной калькуляционной единицы на количество условной продукции каждого вида, определяют затраты по каждому виду продукции.

Распределение затрат можно также производить и по удельному весу условной продукции каждого вида в общем качестве. Способ единичных коэффициентов широко используется при исчислении себестоимости продукции однолетних и многолетних трав.

Распределение затрат может быть произведено при помощи разновидностей этого способа — приёма **натурально-периодических коэффициентов.** Основными критериями при этом являются квадратные метро-дни, рамо-дни. В овощеводстве закрытого грунта квадратные метро-дни, рамо-дни по каждой культуре определяются умножением количества метров (в теплице) или рам (в парниках) занятой площади на дни вегетационного периода. Пропорционально этим величинам распределяют фактические затраты по культурам, присоединяя к ним стоимость семян и побочного материала.

Способом **стоимостных коэффициентов** распределяют фактические затраты между основной, сопряженной и побочной продукцией при помощи реализационных цен. Применяется он при определении себестоимости овощей открытого грунта, фруктов в неспециализированных хозяйствах с производством небольших размеров и т. д. Все виды продукции конкретного объекта учёта умножают на фактические затраты, распределяют пропорционально стоимости, принятой на учёт продукции в оценке по реализационным ценам.

При распределении затрат пропорционально стоимости сопряжённых видов продукции (разновидность коэффициентного способа) используют установленные отношения в процентах между соответствующими видами основной и сопряженной продукции (например, в молочном скотоводстве при

распределении общей суммы затрат на содержание основного молочного стада между молоком и приплодом).

Способ распределения затрат пропорционально обоснованной базе, при необходимости распределяют затраты, учтенные по одному объекту, между несколькими видами продукции, на которые не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтённые по определённому объекту, распределяются между видами продукции пропорционально установленной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, кормовые единицы и другие показатели. Например, чтобы исчислить себестоимость корнеплодных овощей, необходимо затраты на выращивание и уборку продукции корнеплодных овощных культур распределить между отдельными овощами пропорционально их стоимости.

Сущность способа суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путём суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (фазам, переделам). Например, при крупном круглогодовом производстве черепицы применяют попередельный способ учёта затрат. Таких переделов в кирпично-черепичном производстве три: заготовка сырья (песка, глины), изготовление сырого изделия, обжиг кирпича или черепицы. В данном случае себестоимость готовой продукции определяется суммированием затрат, учтённых по соответствующим переделам.

Комбинированный способ основывается одновременно на нескольких последовательно используемых приёмах. Например, в шерстно-мясном овцеводстве из общей суммы издержек исключается стоимость побочной продукции в установленном порядке и стоимость приплода в размере 10% общей суммы затрат на содержание овец (способ исключений). Оставшиеся затраты распределяются пропорциональ-

но установленной базе. Далее применяется способ прямого счёта для определения себестоимости единицы продукции шерсти и прироста живой массы овец.

61. Периодичность калькуляционных расчётов себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях характеризуется тем, что она исчисляется после полного завершения производственного цикла.

В силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, себестоимость продукции растениеводства калькулируется по истечении календарного года (кроме овощеводства закрытого грунта).

В аналогичном порядке осуществляется калькулирование себестоимости продукции животноводства, так как фактическая стоимость кормов собственного производства может определяться только в конце года.

В отношении тонкорунного овцеводства можно использовать пофазное калькулирование. Здесь стрижка овец производится один раз в год (обычно в июне); приплод поступает в феврале — марте; отбивка ягнят от маток производится в июне. То есть к началу второго полугодия в этой отрасли заканчивается производственный цикл (фаза). Затраты в последующие месяцы являются затратами под продукцию будущего года. Эти затраты могут быть учтены как незавершенное производство отрасли овцеводства. Отсюда шерсть и приплод целесообразно калькулировать не в конце года, а в конце первой фазы производственного процесса (в июле).

Пофазный способ калькулирования себестоимости можно применять и в растениеводстве, например, в овощеводстве закрытого грунта.

Калькулирование фактической себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств осуществляется ежемесячно.

По промышленным производствам, не связанным

с переработкой сельскохозяйственной продукции, калькулирование фактической себестоимости может также производиться ежемесячно. В этом случае расходы по организации, обслуживанию производства и управлению тоже должны распределяться ежемесячно.

В плодоовощеконсервных, молокоперерабатывающих и мясоперерабатывающих производствах себестоимость произведённой продукции также калькулируется ежемесячно.

62. Достоверно обоснованная калькуляция себестоимости продукции (работ и услуг) предполагает проведение ряда последовательных учетных работ, которые обеспечивают формирование реальных затрат по всем объектам учёта.

Исчисление фактической себестоимости продукции осуществляется одновременно с окончательным закрытием калькуляционных счетов в конце года.

До составления отчетных калькуляций себестоимости продукции нужно провести следующую подготовительную работу:

- составить отчетные калькуляции себестоимости услуг вспомогательных производств и списать затраты на их содержание на соответствующие объекты;
- распределить затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин (тракторов, комбайнов и других самоходных машин);
- распределить затраты на амортизацию и ремонт основных средств (кроме машинно-тракторного парка), используемых в растениеводстве;
- распределить затраты по орошению и осушению земель;
- распределить расходы по известкованию и гипсованию, проведенные за счет собственных средств;
- списать на соответствующие культуры затраты по пчеловодству, приходящиеся на опыляемые культуры;

• распределить бригадные (цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные) и общехозяйственные расходы;

• определить и списать в установленном порядке затраты по погибшим посевам по причине стихийных бедствий. При полной гибели посевов от стихийных бедствий затраты на выращивание сельскохозяйственных культур, включая также расходы по управлению и обслуживанию производства, списывают на убытки.

Если в текущем году взамен погибших культур на этих площадях посеяны другие культуры, то на убытки относят затраты на предпосевную обработку почвы, посев, стоимость семян и часть расходов по управлению и обслуживанию производства. Другие расходы (на подъем зяби, удобрения и т. д.) относят на себестоимость вновь посеянных культур.

При частичной гибели посевов, сумма убытков определяется из суммы затрат, соответствующей недобору продукции. Недобор продукции исчисляется в процентном выражении по натуральным показателям, исходя из количественных потерь урожая, поврежденной (погибшей) культуры на 1 га, исчисленной по разнице между средней урожайностью за последние 5 лет и фактически полученной в отчетном году. Сумму убытков от стихийных бедствий предприятия списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство» и др., а сумму возмещений, полученных из бюджета, отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и одновременно по дебету счета 86 и кредиту счета 98;

• проверить, полностью ли включены в затраты под урожай отчетного года расходы прошлых лет и правильно ли списаны затраты под урожай будущего года;

• отнести учтенные на счете 97 затраты по установленным пропорциям на соответствующие культуры (затраты по органическим и минеральным удобрениям);

• проверить полноту оприходования продукции пастбищных кормов, соломы и др.;

• исчислить фактическую себестоимость продукции растениеводства и списать калькуляционные разницы.

Кроме того, перед составлением отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства необходимо еще выполнить и следующую работу:

— распределить расходы по содержанию кормоцехов (кормокухонь) между отдельными видами (группами) животных пропорционально физической массе израсходованных кормов, приготовленных в кормоцехах;

— распределить затраты по размолу фуражного зерна пропорционально массе использованной муки (дерти). Расходы по содержанию и эксплуатации ДКУ (мельниц) учитывают на отдельном аналитическом счете 20 «Основное производство» (субсчет 2 «Животноводство»);

— распределить и включить в состав затрат животноводства отчетного года соответствующую часть расходов по строительству и содержанию летних лагерей, навесов, загонов и других сооружений некапитального характера для животноводства.

После выполнения указанных работ исчисляется себестоимость продукции животноводства.

Фактическая себестоимость продукции промышленных (подсобных) производств исчисляется по завершению работ, связанных с калькулированием себестоимости продукции растениеводства и животноводства.

Калькуляция себестоимости продукции каждой сельскохозяйственной культуры (или группы куль-

тур) и каждой группы скота должна быть оформлена в виде калькуляционного листа, содержание которого позволяло бы видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции как в обобщающем денежном измерителе, так и в натуральных измерителях затрат (человекочасах по затратам труда; весовых показателях по затратам предметов труда; условных показателях расхода кормов — кормоединицах; условных показателях производственного потребления средств труда — коне-днях; тонно-километрах; условно-эталонных гектарах и т. д.).

Содержание и построение калькуляционного листа должно соответствовать требованиям составления отчетности о затратах на производство и являться важным информационным средством управления процессом формирования себестоимости.

Рационально построенный калькуляционный лист организует работу по составлению калькуляции, сокращает время на эту работу, устраняет возможность ошибок при составлении калькуляции и позволяет разграничить работу по калькулированию себестоимости продукции между несколькими работниками.

Ниже приводится единая форма калькуляционного листа, содержащего обоснованный минимум показателей, необходимых для экономической работы.

63. Себестоимость работ и услуг, **выполненных вспомогательными производствами** для других отраслей и подразделений сельскохозяйственного предприятия или для других предприятий и организаций, определяется делением суммы затрат на содержание и эксплуатацию этих производств на объем выполненных работ и услуг. Затраты вспомогательных производств относят на отрасли, культуры, группы животных и другие объекты учета, исходя из объема выполненных работ и услуг и их себестоимости.

КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЙ ЛИСТ № _____
исчисления фактической себестоимости
(для продукции растениеводства)

_____
(наименование продукции, работ, услуг)

за _____ 20___ г.
(отчетный период)

1. Состав и структура затрат

Дебет аналитического счета _____
наименование

№ п/п	Статьи затрат	Наименование культуры:_____ Площадь посевная _га, уборки _га Выход продукции в натуре (основной): (кредит) _____ в бункерной массе _____ ц _____ в массе после доработки _____ц Выход сопряженной (побочной) продукции в натуре: _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц Продукция в условных единицах _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц				
		Фактические затраты, всего			Затраты на одну условную единицу, руб.	
		Натуральные показатели		Сумма, руб.	фактические	по плану
		единица	количество			
1.	Материальные ресурсы, в том числе: — семена и посадочный материал — удобрения минеральные... — удобрения органические...	 ц ц т				
2.	Оплата труда	Чел.-час				
3.	Отчисления на социальные нужды	х	х			

Продолжение

№ п/п	Статьи затрат	Наименование культуры:_____ Площадь посевная _га, уборки _га Выход продукции в натуре (основной): (кредит) _____ в бункерной массе _____ ц _____ в массе после доработки _____ц Выход сопряженной (побочной) продукции в натуре: _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц Продукция в условных единицах _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц _____ _____ ц				
		Фактические затраты, всего			Затраты на одну условную единицу, руб.	
		Натуральные показатели		Сумма, руб.	фактические	по плану
		единица	количество			
4.	Содержание основных средств	x	x			
5.	Работы и услуги вспомогательных производств	x	x			
6.	Финансовые затраты	x	x			
7.	Прочие затраты	x	x			
8.	Общепроизводственные расходы	x	x			
9.	Общехозяйственные расходы	x	x			
	Всего	x	x			
	Затраты на 1 га	x	x	x		
	Затраты труда на 1 ц основной продукции, чел.-час	x	x	x		
	Урожайность с 1 га, ц	x	x	x		

2. Расчет себестоимости калькуляционного объекта и калькуляционной единицы:

3. Корректирование плановой себестоимости продукции до уровня фактической, руб.

№ п/п	Наименование продукции	Фактическая себестоимость, руб.		Себестоимость в плановой оценке, руб.		Сумма корректива себестоимости, руб., коп.		
		Единицы продукции	Всей продукции	Единицы продукции	Всей продукции	«+» «—»	Единицы продукции	Всей продукции
1.								
2.								
3.								
4.								
5.	Неподеливший остаток («+», «—»)	x		x	x	—	x	
Всего		x		x	x	—	x	

4. Списание калькуляционной разницы

№ п/п	Направления использования продукции, включая ее остаток (выполнения работ, оказания услуг)	Количество	Калькуляционная разница («+» дооценка «—» сторнирование)	Корреспондирующий счет, дебет
1.	Продано			
2.	Скормлено скоту (по видам):			

Продолжение

№ п/п	Направления использования продукции, включая ее остаток (выполнения работ, оказания услуг)	Количество	Калькуляционная разница («+» дооценка «—» сторнирование)	Корреспондирующий счет, дебет
2.1.				
2.2.				
2.3.				
2.4.				
3.	Отправлено на переработку в своей организации			
4.	Натуральная оплата			
5.				
6.				
7.				
8.	Остаток на складах			

63.1. **В ремонтной мастерской** объектом калькуляции является ремонт одной сложной машины или изготовление одного изделия. Их себестоимость слагается из прямых затрат на выполнение указанных работ, учтенных в Журнале учета затрат в ремонтной мастерской и соответствующей доли цеховых расходов ремонтной мастерской.

Цеховые расходы ремонтной мастерской распределяются между ремонтируемыми объектами и изготовляемыми изделиями пропорционально прямой оплате труда работников, занятых ремонтными работами, и списываются на ремонтируемые объекты и изготовляемые изделия в конце месяца.

Для определения себестоимости одного ремонта (изготовленного изделия) необходимо фактические

расходы на ремонт данного вида машин, включая и цеховые расходы, разделить на количество отремонтированных машин (изготовленных изделий).

63.2. **В автомобильном грузовом автотранспорте** объектами исчисления себестоимости являются выполненные тонно-километры, отработанные машино-дни. Работы, выполненные грузовым автотранспортом, списывают на счета потребителей услуг по фактической себестоимости одного тонно-километра, а затраты по работам специальных машин и по перевозке людей списывают на соответствующие объекты учета пропорционально отработанным машино-дням.

Фактическая себестоимость 10 тонно-километров определяется делением общей суммы затрат на эксплуатацию грузового автотранспорта, за исключением себестоимости работ по перевозке людей и работ специальных машин, а также стоимости оприходованных ценностей (отработанных масел изношенной авторезины и т. п.) на количество выполненных тонно-километров.

Себестоимость отработанного машино-дня определяется делением суммы затрат по содержанию и эксплуатации грузового автотранспорта, за исключением стоимости оприходованных ценностей, на общее количество отработанных машино-дней за отчетный период.

При учете затрат на содержание грузового автотранспорта и специальных машин на отдельных аналитических счетах себестоимость выполненных тонно-километров и отработанных машино-дней определяют исходя из затрат, учтенных на этих счетах, и части цеховых расходов по управлению и организации работы автопарка.

Цеховые расходы распределяют между затратами на содержание грузовых и специальных автомобилей пропорционально автомобиле-дням пребывания их в хозяйстве.

63.3. **По гужевому транспорту** исчисляется себестоимость рабочего дня и приплода.

Себестоимость одного рабочего дня определяется в конце отчетного периода (месяца, квартала) делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за вычетом стоимости приплода и прочей побочной продукции) на количество отработанных дней (не включая рабочие дни по самообслуживанию).

Себестоимость одной головы приплода рабочих лошадей исчисляется исходя из себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослых животных. Себестоимость одного кормо-дня определяется делением всей суммы затрат по содержанию рабочего скота (за минусом стоимости побочной продукции — навоз, конский волос, шерсть-линька) на общее количество кормо-дней рабочего скота.

Стоимость услуг гужевого транспорта распределяется по потребителям (культурам, группам культур, видам, группам животных и другим объектам учета затрат) пропорционально количеству отработанных коне-дней.

63.4. В **энергетических производствах** (электроснабжении) калькуляционной единицей является 10 кВт/час. При определении их себестоимости в расчет принимаются затраты и электроэнергия, полученная как от собственных электростанций, так и поступившая со стороны. Себестоимость 10 кВт/час электроэнергии исчисляется делением расходов на электроснабжение (затраты на содержание собственных электростанций, стоимость полученной электроэнергии со стороны и общие расходы по электрохозяйству) на количество использованной электроэнергии (собственной и поступившей со стороны), не включая электроэнергию, потребленную на собственные нужды электростанций.

Электроэнергия и затраты по электродвигателям, смонтированным на доильных, стригальных, сварочных и других агрегатах в производстве, в себестои-

мость электроэнергии не включают (расходы по ним относят на затраты соответствующих отраслей и производств).

Стоимость электроэнергии собственной и покупной распределяют и списывают на затраты потребителей пропорционально количеству отпущенных киловатт-часов.

63.5. **В теплоснабжении** объектом калькуляции является тепловая энергия. Фактическую себестоимость 10 единиц теплоэнергии (Гкал) исчисляют в конце месяца делением суммы затрат по теплоснабжению, включая стоимость тепловой энергии, полученной со стороны, на количество выработанной и полученной со стороны энергии за вычетом расхода теплоэнергии на собственные нужды котельных.

Теплоэнергия, отпущенная потребителям (жилищно-коммунальному хозяйству, промышленным производствам и т. п.) в течение отчетного месяца списывается на соответствующие счета пропорционально ее количеству по фактической себестоимости одной калькуляционной единицы.

Расходы по содержанию котельных, обслуживающих только один вид производства, могут сразу же включаться в издержки этих производств.

63.6. **В водоснабжении** себестоимость 1 м^3 воды исчисляют в конце отчетного периода исходя из суммы затрат по содержанию водокачек, водопроводных линий и внутренних сетей (включая затраты на покупку воды при ее потреблении из городских водопроводов или магистральных сетей) и общего количества кубометров воды, поданной через водопроводную сеть предприятия.

Объем полученной воды определяется по показаниям водоизмерительных приборов или по мощности водокачки и количеству отработанных часов. Объем воды, отпущенной потребителям, исчисляется по показаниям водоизмерительных приборов или расчетным путем.

Вода, отпущенная потребителям (животноводческим фермам, жилищно-коммунальному хозяйству и др.), списывается на соответствующие счета потребителей услуг по фактической себестоимости одного кубического метра воды.

Затраты по содержанию насосных установок и средств водоснабжения, обслуживающих поля и используемых для подачи воды на фермы и пастбища, относят на издержки производства соответствующих отраслей растениеводства, животноводства и на счете 23 «Вспомогательные производства» не отражают.

63.7. **В газоснабжении** объектом калькуляции является 1 м³ газа. Фактическая себестоимость 1м³ газа определяется делением общей суммы затрат по газоснабжению, включая стоимость купленного газа, на общее количество кубометров потребленного газа (*магистрального и сжиженного в баллонах*). Затраты по газоснабжению относят на потребителей пропорционально количеству отпущенных кубических метров газа.

63.8. Затраты по содержанию и эксплуатации **холодильных установок** распределяют по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений и сроков хранения. Они относятся на себестоимость отдельных видов продукции ежемесячно пропорционально центнеро (тонно)-дням их хранения.

64. Себестоимость **продукции растениеводства** по видам сельскохозяйственных культур (группам культур) исчисляют с учетом следующих требований:

а) зерно-франко склад (*или другое место первичной обработки*);

б) картофель, сахарная свекла, овощи и корнеплоды — франко-место хранения (поле, картофелеовощехранилище);

в) плоды, ягоды, табачный и махорочный лист, продукция лекарственных культур и цветоводства — франко-пункт приемки (хранения);

г) льносоломка, льнотреста — франко-пункт хранения, переработки (в хозяйстве);

д) солома, сено — франко-пункт хранения;

е) семена трав, льна, овощных и других культур — франко-пункт хранения;

ж) зеленая масса на корм скоту — франко-место потребления;

з) зеленая масса на силос, травяную муку, сенаж, гранулы — франко-место силосования, сенажирования (траншея, яма, башня), приготовления травяной муки, гранул.

64.1. Затраты на возделывание и уборку **зерновых культур**, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку, скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки) зерна. Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции (солома), определенной по фактическим затратам, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяют между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном выше порядке. Общая сумма затрат, приходящаяся на семенное зерно, распределяется между его соответствующими репродукциями (суперэлита, элита, I и II и др. репродукции) пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Себестоимость 1 ц семян соответствующих репродукций определяется делением исчисленных сумм затрат, приходящихся на семена соответствующим

репродукциям, на физическую массу (после сушки и очистки) зерна.

64.2. При калькуляции себестоимости продукции **льна-долгунца** производственные затраты на выращивание и уборку (за минусом стоимости побочной продукции) распределяют на семена и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц льносемян и льносоломки определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученной продукции.

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца слагается из себестоимости льносоломки и затрат на ее расстил, подъем тресты со стлища и выполнение других работ.

Калькуляция себестоимости продукции конопли производится аналогично продукции льна-долгунца.

64.3. Себестоимость 1 ц корнеплодов **сахарной свеклы** и маточной исчисляют делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая за вычетом стоимости использованной ботвы на физическую массу полученных корнеплодов.

Стоимость ботвы определяется фактическими затратами на выполнение работ по ее заготовке.

64.4. Себестоимость **табачного и махорочного сырья** определяют исходя из общей суммы затрат на возделывание и уборку табака и махорки и полученной (зачетной) массы сырья путем распределения затрат на отдельные виды продукции пропорционально ее стоимости по цене реализации.

64.5. Себестоимость продукции **лекарственных культур** полевого возделывания исчисляется путем распределения общей суммы затрат на возделывание культур и уборку урожая пропорционально стоимости отдельных видов продукции по ценам их реализации.

Калькуляция себестоимости продукции эфирномасличных культур производится аналогично продукции лекарственных культур.

64.6. Себестоимость 1 ц **картофеля** исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

Если в хозяйстве весь произведенный картофель сортируется, тогда нужно калькулировать себестоимость стандартного и нестандартного картофеля, в состав которого включается мелкий, битый. Затраты по выращиванию картофеля распределяются между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально его стоимости по ценам реализации.

64.7. Калькуляция себестоимости **овощей** осуществляется отдельно по овощеводству открытого грунта и овощеводству защищенного грунта.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляется делением затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур (например, корнеплоды, овощные культуры), себестоимость рассчитывается распределением общих затрат между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Может быть использован иной способ, при котором себестоимость определяют путем деления общих затрат на 1 га, на урожайность с 1 га соответствующих культур.

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений; зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей открытого грунта складывается из прямых затрат и общих (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала (при возможности организации к прямым затратам могут включать и другие затраты. Например, заработную

плату и т. д.), которая непосредственно (прямо) включается в состав себестоимости конкретных овощей. Все другие расходы (за вычетом стоимости полученной продукции пчеловодства) являются общими и распределяются по овощным культурам следующим образом:

а) в зимних и весенних теплицах, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий — пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество квадратных метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры;

б) в парниках — пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода.

Себестоимость 1 ц продукции отдельных овощных культур (1000 шт. рассады) определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции.

64.8. Себестоимость 1 ц **плодов отдельных видов бахчевых продовольственных культур** (тыква, арбуз, дыня и др.) определяются делением всех затрат на их возделывание и уборку урожая на массу оприходованной продукции.

64.9. Себестоимость 1 ц **семян овощных и бахчевых культур** исчисляется делением затрат на их возделывание, уборку, сушку и сортировку семян, за вычетом стоимости полученных отходов, на массу продукции. Отходы, используемые на корм скоту, оценивают по себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы посевных культур с учетом их кормовой ценности (кормовой питательности), а использование для переработки и иных целей — по ценам возможной реализации.

64.10. Себестоимость **корнеплодов и бахчевых кормовых культур,** включая свеклу сахарную на корм скоту, их маточников и семенников, определяется в порядке, изложенном выше при исчислении себестоимости овощных культур, сахарной свеклы и бахчевых культур.

64.11. **По кукурузе на силос и зеленый корм и другим силосным посевным культурам** себестоимость 1 ц зеленой массы исчисляется делением затрат на выращивание культуры и уборку зеленой массы на массу произведенной продукции (зеленой массы) в центнерах.

64.12. Затраты по **сеянным однолетним травам,** используемым для получения одного вида продукции, полностью относят на ее себестоимость. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции затраты по возделыванию культуры и уборке урожая распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено — 1 ц — 1,0; семена — 1 ц — 9,0; солома — 1 ц — 0,1; зеленая масса — 1 ц — 0,25.

64.13. Затраты по выращиванию **многолетних трав,** приходящиеся на продукцию отчетного года, слагаются из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет распределяют по годам использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, на каждый год их использования относят 50 % затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33 % затрат, второго года — 34 % и третьего года 33 %.

Затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяют между отдельными видами продукции с помощью следующих коэффициентов: сено — 1 ц — 1,0; семена — 1 ц — 75,0; солома — 1ц — 0,1; зеленая масса — 0,3.

При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты (расходы на предпосевную обработку почвы, если посев ведется одновременно, стоимость удобрений и другие затраты) на выращивание обеих культур распределяются между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции, исчисленному в центнерах кормовых единиц. Если урожай подпокровной культурой не получен, все затраты относятся на покровную культуру. Расходы по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры полностью включаются в состав затрат по выращиванию многолетних трав.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корню, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

64.14. Затраты по улучшенным **естественным сенокосам и пастбищам,** используемым для получения одного вида продукции, относят на ее себестоимость.

При использовании улучшенных сенокосов, улучшенных и культурных пастбищ и других угодий для получения нескольких видов продукции, затраты распределяются между отдельными видами полученной продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах.

64.15. Себестоимость **силоса и сенажа** определяется фактической себестоимостью зеленой массы, заложенной на силос или сенаж, расходами на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса и сенажа, а также всеми затратами по силосованию, сенажированию, включая стоимость консервантов (загрузка и трамбовка силосной, сенажной массы, погрузка и транспортировка соломы, укрытие траншей пленкой, соломой и т. д.). Другие компоненты, используемые для силосования (корнеплоды, капустный лист и др.) включают в общие затраты на производство силоса,

сенажа по их стоимости, исчисляемой в установленном порядке.

Себестоимость витаминно-травяной муки слагается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, и расходов по приготовлению, затариванию и транспортировке травяной муки в склад.

64.16. При калькуляции себестоимости продукции **многолетних насаждений** плодоносящего возраста из общих затрат исключают стоимость черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по ценам их реализации. Стоимость 1 ц плодов и ягод определяют делением оставшейся суммы затрат на массу оприходованной продукции. Для исчисления себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам нужно распределить затраты пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам продажи.

На специализированных садоводческих предприятиях себестоимость 1 ц плодов или ягод исчисляют делением фактических затрат по видам или группам насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на массу произведенной продукции.

64.17. Для определения себестоимости выращенного **посадочного материала** по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т. п.) общую сумму затрат по каждому участку распределяют между выкопанной продукцией (для реализации, посадки в своём хозяйстве) и оставшейся в грунте (для выращивания) пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы затрат, приходящейся на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в «прикопке», определяют себестоимость 1000 штук посадочного материала. Затраты, приходящиеся на сеянцы, окулянты, однолетние и двулетние саженцы, оставшиеся в грунте для доращивания, переходят на следующий год как незавершенное производство.

64.18. В **цветоводстве** открытого и защищенного грунта себестоимость каждого вида продукции исчисляется путем распределения затрат на выращивание цветов пропорционально стоимости продукции в ценах реализации и их делением на количество каждого вида продукции.

65. Калькулирование себестоимости **продукции животноводства** осуществляется, исходя из особенностей его отдельных отраслей.

65.1. В **молочном скотоводстве** себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из фактических затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% — на приплод, с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

65.2. Себестоимость **прироста живой массы** молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляют делением полученной суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам, на количество центнеров прироста живой массы.

Для исчисления прироста живой массы за отчетный период необходимо суммировать живую массу по группам молодняка и взрослым животным на откорме на конец отчетного периода (года) и живую массу поголовья этих же групп и видов, выбывшего в течение отчетного периода (года), включая и живую массу павшего скота, затем вычесть из полученного итога живую массу поголовья, имевшегося на нача-

ло отчетного периода (года) и живую массу скота, поступившего в течение отчетного периода (года) в данную группу на выращивание и откорм.

Для исчисления фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года рассчитывается себестоимость одного центнера прироста живой массы скота. С этой целью исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу скота.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья выбывшего в течение года (проданного, переведенного в другие группы, забитого в хозяйстве, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье «Потери от падежа животных». Если себестоимость калькулируемого поголовья за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных по вине хозяйства (списанных в состав производственных затрат по статье «Потери от падежа животных») разделить на его живую массу, получают показатель себестоимости 1 ц живой массы скота.

65.3. В **мясном скотоводстве** 1 голову приплода оценивают исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей в возрасте до 8 месяцев прошлого года.

Себестоимость 1 ц прироста телят в возрасте до 8 месяцев исчисляется делением затрат по содержанию основного стада (с телятами до 8 месяцев) за вычетом стоимости молока (по цене продажи) на количество центнеров полученного прироста живой массы телят, включая живую массу приплода. Себестоимость 1 ц живой массы этих животных определяют в порядке, изложенном в пункте 65.2.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой стоимости телят, состоявших в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и выбывших за год, включая живую массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяют стоимость телят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года.

По молодняку старше 8 месяцев и взрослому скоту на откорме исчисляют себестоимость 1 ц прироста и 1 ц живой массы аналогично порядку, установленному для молочного скотоводства и приведенному в пункте 65.2.

65.4. В специализированных хозяйствах по направленному **выращиванию коров-первотелок** себестоимость полученного приплода, молока и прироста живой массы коров-первотелок определяется распределением затрат на их содержание пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

65.5. По основному стаду **свиней** в специализированных хозяйствах себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (как правило, в возрасте до двух месяцев) исчисляется делением затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей) за исключением стоимости побочной продукции на ко-

личество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году на живую массу поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. По этой себестоимости определяют стоимость поросят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года под матками.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы всех остальных учетных групп свиней (на доращивании и откорме) исчисляют делением затрат по соответствующей группе на количество полученных центнеров прироста живой массы по этой группе свиней. Себестоимость 1 ц живой массы свиней исчисляется в порядке, изложенном в пункте 65.2.

В неспециализированных хозяйствах затраты учитывают в целом по отрасли. В этом случае объектом калькуляции является прирост живой массы всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса. Для исчисления себестоимости центнера прироста необходимо из общей суммы затрат по свиноводству исключить стоимость побочной продукции и оставшиеся затраты разделить на валовой прирост живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении и живую массу павших животных. Себестоимость 1 ц живой массы свиней определяется в порядке, предусмотренном в пункте 65.2.

65.6. Себестоимость **ягнят** на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском — 12%, а в каракульском — 15% общей суммы затрат на содержание овец, за исключением стоимости прочей продукции (навоза), определенной по фактическим затратам. Оставшуюся сумму затрат распределяют меж-

ду **шерстью и приростом живой массы** овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов в кормовых единицах: на 1 ц шерсти — 88 ц к. ед.; 1 ц прироста — 8,9 ц к. ед.

Расходы на стрижку овец (коз), классифировку, упаковку, маркировку шерсти относят на ее себестоимость.

Себестоимость 1 ц живой массы овец определяют в порядке, изложенном в пункте 65.2.

Козы по продуктивным качествам делят на молочных, шерстных, пуховых и грубошерстных.

Производственные затраты в козоводстве распределяют по видам продукции: шерсть, прирост живой массы, молоко, приплод.

Для определения суммы затрат на производство *основных видов продукций* (*шерсти*, *прироста* живой массы, молока) из общей суммы затрат исключают стоимость побочной продукции и затраты на приплод на момент рождения.

Себестоимость приплода на момент рождения в козоводстве определяют в размере 10 % общей суммы затрат на содержание коз основного стада.

Себестоимость шерсти, прироста живой массы и молока определяется путем распределения затрат, приходящимся к основным видам продукции, пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации).

Себестоимость 1 ц живой массы коз определяют в порядке, изложенном в подпункте 65.2. настоящих Методических рекомендаций.

65.7. Себестоимость продукции **птицеводства** исчисляют на основе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы применительно к технологии их выращивания в конкретных производственных условиях.

Себестоимость 1 тыс. яиц исчисляют исходя из затрат на содержание взрослого стада птицы за вычетом

стоимости побочной продукции (помета), определенной по фактическим затратам и количества полученных яиц. В затраты на содержание взрослого стада птицы яичного направления списывают разницу между балансовой стоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо после выбраковки, и выручкой (по цене возможной продажи), в случае, если балансовая стоимость превышает сумму выручки.

По молодняку всех видов птицы калькулируется себестоимость прироста живой массы. Для определения себестоимости 1 ц прироста живой массы необходимо сумму затрат на выращивание молодняка, за вычетом стоимости побочной продукции, разделить на количество центнеров полученного прироста живой массы. Яйца, полученные от молодняка птицы, считаются побочной продукцией и оцениваются по ценам продажи (реализации).

В неспециализированных хозяйствах затраты учитывают в целом по отрасли. В этом случае общая сумма затрат, за исключением стоимости побочной продукции, распределяются между яйцами и приростом живой массы птицы пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации).

Себестоимость 1 ц живой массы молодняка птицы исчисляется в порядке, изложенном в подпункте 65.2. настоящих Методических рекомендаций.

Себестоимость 1 тыс. голов суточных птенцов определяется исходя из суммы затрат по цеху инкубации, приходящейся на продукцию отчетного года, за вычетом стоимости побочной продукции (неоплодотворенные яйца; яйца, изъятые после второго миража; мясо забитых суточных петушков, предназначенные для кормления животных). Она слагается из стоимости незавершенного производства по цеху инкубации на начало года и затрат текущего года за вычетом стоимости незавершенного производства на конец года.

Чтобы определить стоимость незавершенного про-

изводства по цеху инкубации на конец года, необходимо фактическую себестоимость одного яйца в инкубаторе умножить на количество заложенных яиц и прибавить произведение себестоимости функционирования 1 дня инкубатора на период инкубации в днях до 1 января.

Если в инкубатор закладываются яйца различных видов птицы, то с учетом этого устанавливаются следующие коэффициенты пересчета яиц в условные: для яиц кур — 1,0; утиных — 2,5; индюшиных — 2,0; гусиных — 5,0. Умножив количество инкубируемых яиц каждого вида птицы на установленные коэффициенты, получают сопоставимое количество условных яйцемест, в соответствии с которыми распределяются затраты по инкубации. Путем деления указанных затрат на количество заложенных яиц исчисляется себестоимость суточного молодняка каждого вида птицы.

65.8. По **молодняку лошадей** исчисляют себестоимость прироста и полную себестоимость выращенного поголовья по годам рождения (переведенного в основное стадо, реализованного и оставшегося на конец года). Себестоимость прироста молодняка лошадей по годам рождения определяется затратами на его содержание за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам, и стоимости работ молодняка старшего возраста (в оценке фактической себестоимости коне-дня лошадей), которые распределяются между молодняком лошадей по годам рождения пропорционально количеству кормо-дней.

Полная себестоимость выращенного молодняка лошадей исчисляется суммированием стоимости молодняка, числящегося на начало года, стоимости купленного молодняка, стоимости полученного приплода и стоимости прироста молодняка лошадей соответствующих возрастных групп.

65.9. При исчислении себестоимости **продукции**

пчеловодства медово-опылительного направления из общей суммы затрат исключаются расходы, списываемые на опыляемые пчелами культуры. На опыляемые сельскохозяйственные культуры относят 20-40 % затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны — 40-60% (в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и их урожайности).

В пчеловодстве опылительного направления получаемая продукция считается побочной. Она оценивается по ценам продажи (реализации) и вычитается из суммы затрат на пчеловодство. Оставшиеся издержки списываются на затраты по выращиванию опылительных культур в теплицах и парниках.

Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (мед, новая пчелиная семья и др.) исчисляется путем распределения суммы затрат на содержание пчел по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости топленого кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435×300 мм соответствует 140 г, размером 435×230 мм — 110 г, магазинный сот размером 435×145 мм — 70 г воска. Себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда.

Валовым выходом меда считается товарный мед (изъятый из ульев) и мед, оставленный в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период.

Делением затрат, приходящихся на новые пчелиные семьи, на количество этих пчелиных семей определяется себестоимость одной пчелиной семьи.

65.10. Себестоимость 1 головы приплода **кроликов** при рождении определяется в размере 50 % нормативной или плановой себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки.

Себестоимость 1 головы делового приплода ис-

числяется делением общей суммы затрат на содержание самок и самцов взрослых и молодняка до отсадки, за вычетом стоимости побочной продукции, на количество голов делового приплода.

Затраты на выращивание молодняка после отсадки составляют себестоимость прироста живой массы молодняка.

Себестоимость 1 ц живой массы кроликов исчисляется в соответствии с подпунктом 65.2. настоящих Методических рекомендаций.

65.11. Себестоимость 1 головы приплода **пушных** зверей при рождении определяется в размере 50 % нормативной себестоимости 1 головы молодняка к моменту отсадки.

Себестоимость 1 головы молодняка на момент отсадки исчисляется делением суммы затрат на содержание взрослых зверей с приплодом до момента отсадки за вычетом стоимости побочной продукции на количество отсаженного молодняка.

Себестоимость 1 головы делового молодняка текущего года определяется делением суммы затрат на содержание взрослого поголовья и молодняка рождения текущего года (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество голов делового молодняка.

К побочной продукции пушного звероводства, стоимость которой исключается из общих затрат по звероводству при исчислении себестоимости, относят пух и шкурки павших зверей, кроме шкурок норок, песцов, лисиц и других плотоядных пушных зверей, полученные в период с 1 ноября по 1 апреля. Шкурки павших зверей, полученные с 1 ноября по 1 апреля, относятся к основной продукции звероводства и продаются в порядке, установленном для шкурок, полученных от забоя зверей.

Себестоимость 1 головы делового молодняка рождения прошлых лет начисляется делением стоимости молодняка на начало года и себестоимости его при-

роста в отчетном году на количество голов делового молодняка. Этот показатель используется для исчисления себестоимости забитых на шкурки зверей, проданных и оставшихся в хозяйстве.

В хозяйствах, не имеющих специальных цехов по выработке шкурок, готовых для реализации (товарных), затраты по забою учитывают на счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». В этом случае себестоимость шкурок складывается из стоимости забитых зверей и расходов по забою, первичной обработке и хранению не обезжиренных шкурок в холодильниках, за исключением стоимости побочной продукции. К побочной продукции относят мясо (тушки) и сало (жир) забитых зверей, которые оцениваются по ценам возможного использования или продажи.

65.12. Себестоимость 1 тыс. мальков **рыбы** определяется делением суммы затрат на содержание производителей, находящихся в течение года в маточных и нерестовых прудах, на количество мальков, пересаженных из нерестовых прудов.

Себестоимость 1 ц сеголеток исчисляется делением общей стоимости мальков и затрат на выращивание рыбопосадочного материала (сеголеток) на количество центнеров сеголеток. Средний вес сеголеток принимается равным 30 граммам. Стоимость сеголеток в зимовальных прудах рассматривают как затраты на незавершенное производство.

Себестоимость сеголеток, пущенных в зимовальные пруды, затраты по их содержанию в этих прудах, а также расходы по содержанию прудов составляют себестоимость годовиков (посадочного материала). Делением этого показателя на количество центнеров годовиков, пересаженных в нагульные пруды, получают себестоимость 1 ц рыбопосадочного материала (годовиков).

Затраты, производимые после отлова в зимовальных прудах и пересадки годовиков в нагульные пру-

ды, относятся на выращивание товарной рыбы. В состав этих затрат включается стоимость годовиков и расходы на их выращивание до вылова и реализации. Себестоимость 1 ц товарной рыбы исчисляется делением указанной суммы расходов на количество центнеров полученной (выловленной) рыбы.

65.13. В племенных хозяйствах калькулируют себестоимость спермы по каждому виду производителей. На себестоимость неразбавленной свежеполученной спермы производителей относят суммы затрат на их содержание, разницу между балансовой стоимостью выбракованных производителей и суммой выручки от реализации этих животных на мясо (убыток от продажи), а также стоимость спермы быков ухудшателей и спермы нейтральных быков, изымаемой из запасов и подлежащей списанию.

При исчислении себестоимости спермы баранов-производителей из общей суммы затрат исключают стоимость шерсти (по цене продажи).

Себестоимость 1 мл неразбавленной спермы производителей определяется делением суммы затрат, отнесенной на эту продукцию, на фактический выход спермы по каждому виду животных (производителей), за вычетом спермы, оставленной для контрольных целей.

Себестоимость замороженной спермы, готовой для продажи (товарной), слагается из стоимости ее запасов на начало года, себестоимости полученной спермы в отчетном году и затрат отчетного года по замораживанию и хранению спермы.

В состав затрат по замораживанию включают расходы на оплату труда работников (лаборантов), занятых хранением и проверкой качества спермы, затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования по хранению замороженной спермы, стоимость использованного жидкого азота и другие расходы, обусловленные процессом замораживания и хранения спермы.

Если разделить показатель себестоимости готовой к продаже (замороженной) спермы на количество миллилитров замороженной продукции, получают себестоимость 1 дозы замороженной спермы. Количество калькулированных доз спермы состоит из ее запасов на начало года и количества доз спермы, полученной в отчетном году и направленной на глубокое замораживание.

Исчисленный показатель себестоимости замороженной (товарной) спермы используется для оценки проданной спермы, спермы быков-производителей, не получивших племенных категорий (нейтральных быков и быков ухудшателей), а также для расчета себестоимости спермы, оставшейся на конец года в качестве запасов.

66. Исчисление себестоимости продукции подсобных **промышленных производств** по переработке сельскохозяйственной продукции производится ежемесячно (ежеквартально), исходя из суммы затрат на ее производство, за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной продажи (реализации) или использования, и объемов производства продукции.

Сельскохозяйственная продукция собственного производства и животные, отправленные в переработку, списываются в затраты промышленных производств по фактической себестоимости их производства и выращивания.

66.1. На **комбикормовых заводах** объектами калькуляции являются отдельные виды (рецепты) изготовленных комбикормов, кормовых добавок. Стоимость зернофуража, минеральных добавок и других компонентов прямо относится на затраты по производству отдельных видов кормов. Все другие затраты распределяются между видами произведенных кормов пропорционально их количеству.

66.2. Объектами калькуляции по **мельнице**, кроме ДКУ, обслуживающих животноводство и относимых

на эту отрасль, являются переработка (размол) одной тонны зерна и одна тонна готовой продукции (муки, крупы). Себестоимость размола одной тонны зерна исчисляется делением фактических затрат на эксплуатацию мельницы (без стоимости переработанного сырья) на количество тонн переработанного зерна (собственного и давальческого).

Себестоимость одной тонны муки, крупы и других продуктов переработки зерна исчисляется делением суммы затрат по эксплуатации мельницы (за вычетом стоимости переработки давальческого зерна), включая стоимость переработанного зерна на количество произведенной для предприятия готовой продукции.

При односортных помолах, производимых без отбора отрубей, себестоимость 1 тонны продукции определяется путем деления общей суммы затрат на количество выработанной продукции.

При помолах зерна, когда из одного вида сырья одновременно вырабатывается несколько видов (сортов) продукции, распределение затрат производится по коэффициентам, установленным на соответствующие сорта продукции:

- **при помолах мягкой пшеницы на муку хлебопекарную:**
  - высший сорт 3,9
  - 1 сорт 3,1
  - 2 сорт 2,6
  - отруби 1
  - манная крупа 4,2
- **при помолах твердой пшеницы на муку макаронную:**
  - высший сорт 5,05
  - 1 сорт 4,0
  - 2 сорт 2,6
  - отруби 1,0
- **при помоле ржи:**
  - мука ржаная сеяная 2,9

• обдирная	2,3
• обойная	2,2
• хруст х/п	2,3
• зародыш	1,6
• отруби	1

66.3. В **лесопильном производстве** калькулируют себестоимость кубометра пиломатериалов и распила одного кубометра лесоматериала. Для определения себестоимости распила кубометра лесоматериала необходимо сумму затрат на эксплуатацию лесопильного цеха (без стоимости лесоматериала) разделить на количество кубических метров лесоматериала, отправленного в распиловку.

Себестоимость кубометра пиломатериалов исчисляется делением общей суммы затрат на содержание лесопильного цеха, включая стоимость собственного лесоматериала, за вычетом стоимости побочной продукции и затрат на распиловку давальческого сырья, на количество полученных кубических метров пиломатериалов от распиловки собственного лесоматериала. Побочная продукция (горбыль, опилки) оценивается по ценам возможной продажи или по ценам использования. Затраты, приходящиеся на основную продукцию, распределяются между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи. Если от распиловки получают несколько видов пиломатериалов, то для исчисления их себестоимости применяются коэффициенты. Для обрезных досок — 1,5; необрезных досок — 1,0; бруса — 2,0.

66.4. Для **плодоовощеперерабатывающих** предприятий единицей исчисления себестоимости являются по солению, квашению, сушению — один центнер продукции, а по консервированию и выработке продукции — 1000 условных банок. Себестоимость готовой продукции переработки овощей, фруктов, картофеля слагается из суммы затрат на производство каждого вида продукции, включая стоимость исполь-

зованного сельскохозяйственного сырья, других компонентов и расходов по их переработке, фасовке и упаковке (включая стоимость бумаги, этикеток и других материалов), за вычетом стоимости используемых отходов. Используемые на кормовые цели отходы оцениваются с учетом их кормовых достоинств по нормативной или плановой себестоимости кормовой единицы зеленой массы силосных культур.

Если из одного и того же сырья изготавливаются консервы различной фасовки, то при этом используют следующие коэффициенты перевода физических банок в условные: 10-литровые — 28,3 усл.банки; 3-литровые — 8,48 усл.банки; 2-литровые — 5,66 усл.банки; 1,5-литровые — 4,24 усл.банки, 1-литровые — усл. банки, 0,5 литровые — усл. банки.

66.5. Себестоимость **винодельческого производства** (виноматериалов, сокоматериалов, вина, соков и т. д.) определяется исходя из суммы затрат на выработку продукции, включая стоимость сырья и материалов, используемых при ее производстве, за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного их использования.

66.6. Себестоимость продукции **забоя скота и птицы** (говядины, свинины и т. д.) определяется по каждому ее виду.

Стоимость забитых животных прямо относится на себестоимость полученного от забоя мяса (говядины, свинины, баранины и т. д.). Все другие затраты на содержание скотоубойных площадок или цехов учитывают вместе и распределяют между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость одной тонны (центнера) мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включающей стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию скотоубойных площадок (цехов) за исключением стоимости субпродуктов, шкур, пуха, пера и другой побочной про-

дукции по ценам их продажи на массу полученной продукции. Для этого из общей суммы затрат по содержанию скотоубойных площадок или цехов (включая стоимость забитого поголовья) исключается стоимость субпродуктов, шкур, пуха, пера и другой побочной продукции по цене продажи. Оставшаяся сумма затрат распределяется по видам полученного мяса исходя из его стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной тонны (центнера) мяса определяют делением суммы затрат на его массу.

66.7. Затраты по **забою кроликов,** включая их стоимость (за вычетом по ценам реализации побочной продукции, получаемой при забое кроликов) относят на себестоимость шкурок и мяса пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость одной шкурки и одного центнера мяса определяется делением затрат на количество полученных шкурок или центнеров мяса.

66.8. В хозяйствах, имеющих специализированные цеха **по забою зверей и выработке товарных шкурок,** себестоимость их исчисляется по видам пушных зверей (норки, соболя и т. д.). В этом случае общие затраты по цеху, за исключением стоимости побочной продукции, распределяются пропорционально стоимости полученных готовых шкурок по ценам их продажи.

66.9. Себестоимость 1 ц отдельных видов продукции **переработки молока** (сливки, сметана, масло, творог и др.) определяют делением затрат по каждому виду продукции на их массу. При этом из общей суммы затрат вычитают стоимость используемого обрата, сыворотки, пахты и другой продукции по ценам использования или реализации. Оставшуюся сумму затрат распределяют по отдельным видам продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

66.10. В **кирпичном производстве** исчисление себестоимости 1000 штук кирпича производится делени-

ем затрат на заготовку сырья, изготовление, сушку и обжиг кирпича за вычетом стоимости побочной продукции (бой кирпича), на количество полученного кирпича. Битый кирпич оценивается по ценам возможной продажи.

При крупном круглогодовом производстве затраты учитывают по переделам: заготовка сырья, изготовление кирпича-сырца, обжиг кирпича. При попередельном методе учета затрат исчисляется себестоимость заготовленного сырья, 1000 штук кирпича-сырца в 1000 штук готового кирпича.

66.11. В **других промышленных производствах** себестоимость продукции определяется применительно к порядку, установленному в соответствующих отраслях промышленности.

67. Списание **калькуляционных разниц** между фактической и плановой (нормативной) себестоимостью продукции (работ, услуг) производится после составления отчетных калькуляций, для чего составляется специальный расчет на списание указанной разницы по всем направлениям движения калькулируемой продукции (работ, услуг) в течение отчетного года.

Калькуляционные разницы списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счетов: 10 «Материалы»; 43 «Готовая продукция» — в части продукции, оставшейся на складах на конец отчетного периода; 11 «Животные на выращивании и откорме» — по приплоду и приросту живой массы животных; 20 «Основное производство» — по продукции, скормленной животным на выращивании и откорме (молоко и др.), а также по яйцам, переданным на инкубацию; 90 «Продажи» — по проданной продукции отчетного года и др. счетов.

Калькуляционная разница списывается на соответствующие счета пропорционально массе готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

На сумму превышения фактической себестоимо-

сти продукции над ее плановой (нормативной) себестоимостью составляется дополнительная запись. Если фактическая себестоимость ниже плановой (нормативной) калькуляционная разница списывается способом «красного сторно».

Списание разницы между фактической и плановой (нормативной) себестоимостью продукции растениеводства и животноводства осуществляется с помощью специального расчета. Вначале исчисляется общая сумма калькуляционной разницы и ее величина в расчете на один центнер продукции. Умножая величину отклонений в расчете на один центнер продукции на массу продукции по направлениям ее использования, определяют сумму отклонений, списываемых на соответствующие счета. После списания калькуляционных разниц на счете 20 «Основное производство» (субсчет 1 «Растениеводство» и 2 «Животноводство») остаются только затраты в незавершенном производстве.

Калькуляционная разница не списывается на продукцию, использованную на корм рабочему скоту, выданную в счет оплаты труда и на допущенные недостачи продукции в пределах норм естественной убыли.

Отклонения в себестоимости продукции промышленных производств определяются в аналогичном порядке и списываются в конце отчетного периода с кредита счета 20 «Основное производство» (субсчет 3 «Промышленные производства») в дебет счетов по направлениям использования продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

ОБЪЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

РАСТЕНИЕВОДСТВО

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Зерновые и зернобобовые культуры		
Зерновые и озимые культуры		
1. Пшеница озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Рожь озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Ячмень озимый	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
Пшеница яровая		
1. Пшеница яровая твердая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Пшеница яровая мягкая, сильная и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Кукуруза на зерно	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
Прочие зерновые колосовые яровые культуры		
1. Ячмень яровой	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Овес	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Рожь яровая, полба и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
Крупяные культуры		
1. Просо	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Рис	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
3. Гречиха	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
4. Сорго (джугара)	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
5. Чумиза	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
Зернобобовые культуры		
1. Горох	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Фасоль	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Бобы кормовые	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
4. Чечевица	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
5. Вика и виковая смесь	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
6. Люпин кормовой (сладкий, горький) на зерно	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
7. Нут, чина, маш, пелюшка, сераделла и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
Технические культуры		
Масличные культуры		
1. Подсолнечник на зерно	Семена	1 ц
2. Лен-кудряш (масличный)	Семена	1 ц
3. Горчица	Семена	1 ц
4. Клещевина	Семена	1 ц
5. Соя	Семена	1 ц
6. Рапс яровой (кольза), рапс озимый, арахис, кунжут, рыжик озимый, рыжик яровой, сафлор, перилла, ляллеманция, сурепка и др.	Семена (бобы)	1 ц
Прядильные культуры		
1. Лен-долгунец	Семена	1 ц
	Солома	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
2. Конопля		
Конопля среднерусская	Семена	1 ц
	Солома	1 ц
Конопля южная	Семена	1 ц
	Стебли	1 ц
3. Кенаф	Семена	1 ц
	Стебли, луб	1 ц
4. Джут, канатник и др.	Семена	1 ц
	Стебли	1 ц
Свекла сахарная		
1. Свекла сахарная фабричная	Корнеплоды	1 ц
2. Свекла сахарная маточная	Корнеплоды	1 ц
3. Высадки-семенники свеклы сахарной	Семена	1 ц
Табак	Листья свежие	1 ц
	Семена	1 ц
Махорка	Зеленая масса	1 ц
	Семена	1 ц
Цикорий и др.	Корни	1 ц
	Семена	1 ц
Лекарственные культуры		
Лекарственные культуры возделываемые травянистые однолетние:		
кассия остролистная, мак масличный, календула лекарственная (ноготки), ромашка аптечная, череда трехраздельная, дурман индейский и др.	Листья свежие	1 ц
	Плоды	1 ц
	Семена	1 ц
Лекарственные культуры возделываемые травянистые многолетние:		
алоэ древовидное, белладонна, валериана лекарственная, жень-шень обыкновенный, зверобой обыкновенный, полынь цитварная, пустырник пятилопастный, ромашка	Листья свежие	1 ц
	Побеги	1 тыс. шт.
	Рассада	1 тыс. шт.
	Трава свежая	1 ц
	Корни	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
долматская, солодковый корень (лакричник) и др.	Семена	1 ц
Эфиромасличные культуры	Плоды	1 ц
Эфиромасличные культуры травянистые однолетние и двулетние:		
кориандр, анис, тмин, ажгон, фенхель и др.	Семена	1 ц
Эфиромасличные культуры травянистые многолетние:		
мята перечная, герань эфиромасличная, шалфей мускатный и др.	Листья свежие	1 ц
	Корневища	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
	Саженцы	1 тыс. шт.
	Соцветия	1 ц
	Семена	1 ц
Эфиромасличные культуры кустарниковые:		
лаванда настоящая, жасмин крупноцветный, ладанник, роза эфиромасличная, пачулли, акация серебристая, азалия, сирень эфиромасличная	Соцветия	1 ц
	Цветки	1 ц
	Листья и ветки свежие	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
	Саженцы	1 тыс. шт.
Эфиромасличные культуры древовидные:		
эвкалипт, камфорное дерево, акация белая и др.	Листья свежие	1 ц
	Цветки	1 ц
	Саженцы	1 тыс. шт.
Овощебахчевые культуры и картофель (включая семенники)		
Картофель	Клубни	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Овощные культуры открытого грунта:		
Капуста (белокочанная, ранняя, средняя, поздняя и др.)	Кочаны	1 ц
Корнеплодные культуры овощные (Свекла столовая, морковь столовая, редька, редис, репа, брюква столовая, пастернак, сельдерей, петрушка)	Корнеплоды	1 ц
Луковичные культуры овощные		
1. Лук репчатый на репку	Луковицы	1 ц
2. Лук репчатый на перо, лук шалот, порей, батун, многоярусный, шнитт-лук и др.	Лук-перо	1 ц
3. Чеснок	Луковицы	1 ц
Пасленовые культуры овощные		
1. Помидоры	Плоды	1 ц
2. Перец сладкий, острый (горький)	Плоды	1 ц
3. Баклажаны	Плоды	1 ц
Тыквенные культуры овощные		
1. Огурцы	Плоды	1 ц
2. Патиссоны, кабачки	Плоды	1 ц
Горох, фасоль, бобы и кукуруза овощные		
1. Горох овощной (зеленый горошек), фасоль обыкновенная овощная, фасоль лима овощная, бобы овощные	Бобы	1 ц
2. Кукуруза сахарная в початках молочно-восковой спелости	Початки	1 ц
Салатные культуры овощные		
1. Салат листовой (латук), кочанный, эндивий, эскариол, фитлуф, кресс-салат и др.	Салат	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Зеленые культуры овощные		
Укроп, шпинат, базилик огородный, горчица листовая, портулак, трава огуречная (бораго)	Зелень	1 ц
Многолетние овощные культуры		
Ревень, спаржа, щавель, хрен, артишок и др.	Зелень	1 ц
	Семена	1 ц
	Корневища	1 ц
Семеноводство овощных культур		
Семенники овощных культур однолетних	Семена	1 ц
Маточники овощных культур двулетних		
1. Маточники капусты	Кочаны	1 ц
2. Маточники корнеплодных овощных культур (свекла, морковь, сельдерей, петрушка, редька, репа, пастернак, брюква и др.)	Корнеплоды	1 ц
Высадки овощных культур двулетних	Семена	1 ц
Семенники овощных культур многолетних:		
1. Семенники спаржи, хрена, ревеня, щавеля и др.	Корневища	1 ц
	Семена	1 ц
2. Семенники лука, чеснока	Семена	1 ц
	Матка лука репчатого (чеснока)	1 ц
Бахчевые продовольственные культуры		
Арбузы столовые, дыни, тыква столовая	Плоды	1 ц
Семенники бахчевых продовольственных культур (арбузы столовые, дыни, тыква столовая)	Семена	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Овощеводство защищенного грунта		
Лук на перо, огурцы, помидоры, салат, редис, шпинат и др. рассада теплиц	Овощи (по видам) Рассада (по видам)	1 ц 1 тыс. шт.
Шампиньонницы (грибы, мицелий шампиньонов)	Грибы Мицелий шампиньонов	1 ц
Кормовые культуры		
Корнеклубнеплодные культуры кормовые:		
1. Морковь кормовая, свекла кормовая, брюква кормовая, кольраби кормовая, турнепс, топинамбур и др.	Корнеплоды Клубни	1 ц 1 ц
2. Свекла сахарная на корм	Корнеплоды	1 ц
Бахчевые культуры кормовые		
Арбуз кормовой, тыква кормовая, кабачки кормовые	Плоды	1 ц
Маточники и семенники корнеклубнеплодных и бахчевых культур кормовых		
Маточники корнеклубнеплодных культур кормовых:		
1. Маточники моркови, свеклы, брюквы, кольраби, турнепса, топинамбура	Корнеплоды Клубни	1 ц 1 ц
2. Маточники капусты кормовой	Кочаны	1 ц
Высадки (семенники) корнеклубнеплодных культур кормовых	Семена	1 ц
Высадки (семенники) моркови, свеклы, брюквы, кольраби, турнепса и др.	Семена	1 ц
Семенники бахчевых культур кормовых:		

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
1. Семенники арбуза, тыквы, кабачков и др.	Семена	1 ц
Кукуруза на силос и зеленый корм	Зеленая масса	1 ц
Силосные культуры, кроме кукурузы	Зеленая масса	1 ц
Подсолнечник, капуста кормовая, борщевик Сосновского, гречиха Вейриха, мальва, вайда красильная, озимые на силос, сорго (джугара) на силос и др.	Зеленая масса	1 ц
Семена силосных культур		
Борщевик Сосновского, гречиха Вейриха, мальва, вайда красильная и др.	Семена	1 ц
Травы однолетние (на сено и зеленую массу, на семена)	Сено	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
	Семена	1 ц
Травы многолетние (на сено и зеленую массу, на семена — бобовые, злаковые)	Сено	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
	Семена	1 ц
Сенокосы и пастбища улучшенные (включая культурные)	Сено	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
	Выпас (зеленая масса)	1 ц
Сенокосы и пастбища естественные	Сено	1 ц
	Зеленая масса	1 ц
Травы дикорастущие с площадей несельскохозяйственного использования	Зеленая масса	1 ц
Заготовка соломы (половы), ботвы, стеблей кукурузы, подсолнечника, капустного листа, хвороста тутовника и др.(по видам)	Солома (полова), сухие стебли кукурузы, ботва, стебли подсолнечника, капустный лист, хворост тутовника и др. (по видам)	1 ц
Заготовка сена на стороне	Сено	1 ц
Силосование	Силос	1 т
Сенажирование	Сенаж	1 т

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Многолетние насаждения		
Плодовые, ягодные культуры и виноградники:		
1. Семечковые культуры	Плоды	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
2. Косточковые культуры	Плоды	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
3. Ягодные культуры (ягодники)		
Земляника, малина, смородина,	Ягоды	1 ц
крыжовник, ежевика и др.	Усы	1 тыс. шт.
	Отводки	1 тыс. шт.
	Черенки	1 тыс. шт.
4. Орехоплодные культуры	Орехи	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
5. Цитрусовые культуры	Плоды	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
6. Субтропические культуры	Плоды	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
7. Виноградники	Плоды	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
Чай, хмель, лавр благородный, тунг и шелковица		
1. Чайные насаждения	Лист чая	1 ц
	Материал чая формовочный для кофеина	1 ц
	Семена чая	1 ц
2. Плантации хмеля	Шишки хмеля	1 ц
	Черенки	1 тыс. шт.
3. Лавр благородный	Лист сухой	1 ц
	Семена	1 ц
4. Тунг	Плоды	1 ц
	Семена	1 ц
5. Насаждения шелковицы	Лист для корма	1 ц
	Семена для посева	1 ц
Цветоводство		
1. Цветы открытого грунта	Цветы срезанные	1 тыс. шт.

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
2. Цветы защищенного грунта	Луковицы и клубнелуковицы	1 тыс. шт.
	Корневища	1 тыс. шт.
	Клубни	1 тыс. шт.
	Черенки	1 тыс. шт.
	Саженцы	1 тыс. шт.
	Цветы срезанные	1 тыс. шт.
	Цветы в горшках	1 тыс. шт.
	Рассада	1 тыс. шт.
	Семена	1 кг
	Черенки	1 тыс. шт.
Семеноводство цветочных культур		
1. Семеноводство цветочных культур (однолетних, двулетних, многолетних)	Семена	1 кг
Питомники и маточные насаждения		
Маточники плодовых культур и многолетних насаждений		
1. Маточно-семенные сады		
Маточники семечковых, косточковых, цитрусовых, субтропических, эфиромасличных кустарников и древовидных культур и насаждений	Плоды	1 ц
	Семена	1 ц
2. Сортовые (черенковые) сады		
Маточники семечковых, косточковых, орехоплодных, цитрусовых, субтропических, винограда, эфиромасличных кустарниковых и древовидных насаждений	Черенки	1 тыс. шт.
	Чубуки (привой, подвой)	1 тыс. шт.
Питомники семенные (сеянцы) плодовых культур	Подвои	1 тыс. шт.
Питомники вегетативно размножаемых плодовых культур		
1. Питомники семечковых, винограда и др.	Подвои	1 тыс. шт.

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Питомники первого года плодовых культур	Окулянты	1 тыс. шт.
Питомники второго года посадки плодовых культур	Саженцы	1 тыс. шт.
Питомники третьего года посадки плодовых культур	Саженцы	1 тыс. шт.
Маточники вегетативного размножения плодовых культур		
1. Маточники семечковых, косточковых, ягодных, орехоплодных, цитрусовых, субтропических насаждений, винограда	Отводки	1 тыс. шт.
	Поросли	1 тыс. шт.
	Отпрыски	1 тыс. шт.
	Усы	1 тыс. шт.
	Черенки	1 тыс. шт.
2. Маточники чая, хмеля, шелковицы, лавра благородного	Черенки	1 тыс. шт.
	Отводки	1 тыс. шт.
3. Маточники эфиромасличных, кустарниковых и древовидных культур	Черенки	1 тыс. шт.
	Отводки	1 га
Незавершенное производство по растениеводству (затраты под урожай будущих лет)		
Посев озимых зерновых на зерно	Выполненные работы	1 га
Озимые зерновые на зеленый корм и силос	Выполненные работы	1 га
Подзимний посев овощных культур (по культурам)	Выполненные работы	1 га
Подъем зяби	Выполненные работы	1 га
Лущение (без зяблевой пахоты)	Выполненные работы	1 га
Внесение органических удобрений	Выполненные работы	1 т
Внесение минеральных удобрений	Выполненные работы	1 т
Снегозадержание (в IV квартале)	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет)	Выполненные работы	1 га

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Многолетние травы беспокровные посева весны и осени отчетного года	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы подпокровные посева весны и осени отчетного года	Выполненные работы	1 га
Пары под яровые культуры урожая будущего года	Выполненные работы	1 га
Освоение новых земель	Выполненные работы	1 га
Улучшенные (коренного улучшения) сенокосы, культурные пастбища и другие виды незавершенного производства (осенняя подкормка и другие виды работ)		
Поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ	Выполненные работы	1 га
Известкование, гипсование почв (за счет собственных средств)	Выполненные работы	1 га
Первичное окультуривание мелиорируемых земель	Выполненные работы	1 га
Теплицы, парники, шампиньонницы	Выполненные работы	1 кв. м
Питомники	Выполненные работы	1 га
Прочие работы незавершенного производства (по видам)	Выполненные работы	1 га
Мелиорируемые земли		
Затраты по орошению	Выполненные работы	1 га
Затраты по осушению	Выполненные работы	1 га

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Скотоводство		
Молочный крупный рогатый скот		
1. Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители)	Молоко	1 ц
	Приплод	1 голова
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, бычки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы)	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц
Мясной крупный рогатый скот		
1. Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев)	Приплод	1 голова
	Прирост живой массы	1 ц
	Молоко	1 ц
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада)	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц
Буйволы, яки (включая сарлыков)		
1. Основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители)	Приплод	1 голова
	Молоко	1 ц
2. Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
Свиноводство		
1. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема)	Поросята-отъемыши	1 голова
	Прирост живой массы	1 ц
2. Свиньи на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Овцеводство (козоводство) (тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное — раздельно)		
1. Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Ягнята на момент отбивки	1 голова
	Шерсть, пух	1 ц
	Молоко	1 ц
2. Овцы на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Шерсть	1 ц
Овцеводство каракульское и смушковое		
1. Основное стадо (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Приплод	1 голова
	Шерсть	1 ц
2. Овцы на выращивании (после отбивки) и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Шерсть	1 ц
Птицеводство		
1. Взрослое стадо	Яйца	1 тыс. шт.
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц
Инкубатории		
Инкубация яиц	Птенцы суточные	1 тыс. голов
Коневодство		
1. Основное стадо	Приплод	1 голова
	Молоко	1 ц
	Прирост живой массы жеребят	1 ц
	Работа	1 рабочий день
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц
Ослы, мулы (включая лошаков), пони	Приплод	1 голова

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Выращивание ослов, мулов, пони (ослицы, ослы-производители, ослы-кастраты, молодняк ослов всех возрастов, мулы рабочие, мулы всех возрастов, пони)	Прирост Работа	1 голова 1 рабочий день
Оленеводство и верблюдоводство		
Основное стадо, выращивание молодняка и откорм взрослого скота	Приплод Молоко Работа Прирост Панты сырые	1 голова 1 ц 1 рабочий день 1 голова 1 кг
Кролиководство и пушное звероводство		
Основное стадо всех возрастов	Деловой молодняк Прирост живой массы	1 голова 1 ц
Рыбоводство, пчеловодство, шелководство, искусственное осеменение животных и птиц		
Рыбоводство	Мальки Сеголетки, годовики Ремонтный молодняк Рыба	1 тыс. шт. 1 ц 1 ц 1 ц
Пчеловодство		
Пчеловодство (разведенческое, медовое, опылительно-медовое, опылительное)	Неплодная матка Матка пчелиная плодная Пакеты с пчелами (рой) Соты Мед пчелиный Воск пчелиный	1 шт. 1 шт. 1 шт. 1 шт. 1 ц 1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
	Прополис	1 кг
	Семья пчел	1 шт.
	Яд пчелиный (сырец)	1 г
	Пыльца цветочная	1 г
	Маточное молочко	1 г
	Соторамка	1 шт.
	Работа по опылению культур	1 га
Шелководство	Коконы тутового шелкопряда	1 ц
	Грена	1 кг
Получение спермы (по видам животных)		
Племенные производители	Сперма	1 мл
Подсобные (промышленные) производства по переработке сельскохозяйственной продукции		
Производство комбикормов	Комбикорма	1 т
	Кормовые смеси	1 т
	Кормовые добавки	1 т
	Гранулы	1 т
	Брикеты	1 т
Переработка зерна	Мука	1 т
	Крупа	1 т
	Дробленое зерно	1 т
	Дерть	1 т
Первичная обработка льна и лубяных культур	Треста	1 т
	Пенька	1 т
	Волокно	1 т
	Семена	1 ц

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Переработка овощей, фруктов и картофеля	Консервы	1 туб.
	Быстрозамороженная продукция	1 ц
	Соления, квашения	1 ц
	Сушеный картофель, овощи	1 ц
	Сухофрукты	1 ц
	Соки	1 туб.
	Спирт	1 дал.
Переработка масличных культур	Масло	1 т
	Шроты	1 т
	Жмых	1 т
Винодельческое производство	Виноматериалы	1 дал.
	Сокоматериалы	1 дал.
	Вино	1 дал.
	Шампанское	1 дал.
	Коньяк	1 дал.
	Вакуум-сусло	1 дал.
	Соки	1 дал.
	Спирт	1 дал.
Скотоубойные площадки и птицеубойные цеха	Мясо	1 т
	Субпродукты	1 т
	Шкуры, шкурки, смушки	1 шт.
	Панты консервированные	1 кг
Переработка молока	Молочная продукция (в переводе на молоко)	1 т
	Сливки	1 т
	Сметана	1 т
	Масло	1 т
	Пахта	1 т
	Сыворотка	1 т

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
	Творог	1 т
	Сыр	1 ц
	Обрат	1 ц
Цехи утилизации отходов и сушки перо-пухового сырья	Перо, пух (в пересчете на 12%-ную влажность)	1 ц
	Мясо-костная мука	1 ц
Производство витаминно-травяной муки	Травяная мука	1 т
	Сенная мука	1 т

ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ ПРОИЗВОДСТВА

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Мастерская по ремонту машин и оборудования	Отремонтированный объект	1 шт.
	Изделие	1 шт.
Автомобильный транспорт грузовой	Тонно-километры	10 т/км
	Работа машины	1 м/день
Гужевой транспорт	Рабочий день	1 раб. день
Электроснабжение	Электроэнергия	10 кВт/ч
Теплоснабжение	Теплоэнергия	10 Гкал
Водоснабжение	Вода	1 куб.м
Газоснабжение	Газ	1 куб.м
Холодильные установки	Услуги по охлаждению	1 куб.м/сутки

Продолжение

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования		
Содержание и использование машинно-тракторного парка	Условные эталонные гектары Тонно-километры	1 га 1 т/км
Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин	Гектары Объект	1 га 1 шт.
Ремонт зданий и сооружений	Объект	1 шт.

НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
А.	**Затраты на организацию производства и управление**								
1.	Содержание аппарата управления								
2.	Содержание прочего персонала								
3.	Отчисления на социальные нужды								
4.	Амортизация зданий, сооружений, спецмашин и инвентаря общебригадного, общефермского, цехового и отраслевого назначения								
5.	Содержание зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного назначения								
6.	Ремонт зданий, сооружений и других основных средств общепроизводственного назначения								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7.	Содержание полевых станов								
8.	Охрана труда и техника безопасности: — расходы по устройству приспособлений, обеспечивающих безопасность работ на машинах и оборудовании; — расходы на производственную санитарию								
9.	Транспортное обслуживание работ								
10.	Затраты на мероприятия по защите почв								
11.	Затраты по оборудованию скотомогильников								
12.	Затраты на карантинные мероприятия								
13.	Прочие расходы Итого затрат по организации и управлению: — за месяц — с начала года								
Б.	**Непроизводственные расходы**								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14.	Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам[2]								
15.	Потери от порчи продукции материалов при хранении в цеховых, бригадных кладовых								
16.	Недостачи продукции и материалов на общепроизводственных складах[3]								
17.	Прочие непроизводственные расходы								
	Итого непроизводственных расходов: — за месяц — с начала года								
	Всего общепроизводственных расходов: — за месяц — с начала года								

[1] Условные обозначения:
МЗ — материальные затраты
ОТ — оплата труда
ОСН — отчисления на социальные нужды
А — амортизация
ФЗ — финансовые затраты
ПЗ — прочие затраты
УВП — работы и услуги вспомогательных производств
[2,3] Недостачи и потери только в текущем учете, при планировании в смете общепроизводственных расходов не предусматриваются.

НАКОПИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
А.	**Затраты, связанные с управлением**								
	I								
1.	Содержание аппарата управления								
2.	Командировки и перемещения								
3.	Содержание и обслуживание технических средств управления								
4.	Прочие затраты: — оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг; — представительские расходы; — прочие расходы по управлению								
I.	Итого затрат по управлению: — за месяц; — с начала года								
	II								
5.	Канцелярские, типографичес-								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	кие, почтово-телеграфные и телефонные расходы								
6.	Материально-техническое и транспортное обслуживание деятельности								
7.	Содержание и ремонт зданий административно-управленческого значения								
8.	Содержание противопожарной и сторожевой охраны								
II.	Итого расходов по управлению: — за месяц; — с начала года								
Б.	**Общехозяйственные расходы**								
9.	Содержание неуправленческого персонала								
10.	Содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения								
11.	Затраты, связанные с изобрета-								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	тельством и рационализацией								
12.	Охрана труда: — расходы по технике безопасности; — расходы по выполнению санитарно-гигиенических требований								
13.	Текущие природоохранные (экологические) затраты								
14.	Затраты на подготовку и переподготовку кадров								
15.	Затраты по набору рабочей силы								
16.	Затраты по транспортному обслуживанию работников общехозяйственного персонала								
17.	Затраты по содержанию помещений производств общественного питания								
18.	Прочие хозяйственные расходы								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Итого общехозяйственных расходов: — за месяц; — с начала года								
В.	**Сборы, отчисления и платежи**								
19.	Налоги, сборы и другие обязательные отчисления								
20.	Страховые платежи								
	Итого сборов и отчислений: — за месяц; — с начала года								
Г.	**Непроизводственные расходы**								
21.	Недостачи и порча материалов и продукции на общехозяйственных складах при отсутствии виновных лиц								
22.	Потери продукции, вызванные нарушениями нормального технологического процесса[2]								
23.	Пособия, выплачиваемые работникам в результа-								

Продолжение

№ п/п	Объекты постатейного аналитического учета	Элементные статьи затрат							
		МЗ[1]	ОТ	ОСН	А	ФЗ	ПЗ	УВП	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	те несчастных случаев на производстве								
24.	Выплаты уволенным работникам в связи с реорганизацией организации, сокращением численности и штатов								
25.	Прочие непроизводительные расходы								
	Итого непроизводственных расходов: — за месяц; — с начала года								
	Всего общехозяйственных расходов: — за месяц; — с начала года								

[1] Условные обозначения:
МЗ — материальные затраты
ОТ — оплата труда
ОСН — отчисления на социальные нужды
А — амортизация
ФЗ — финансовые затраты
ПЗ — прочие затраты
УВП — работы и услуги вспомогательных производств
[2] Только в текущем учете, при планировании в смете общехозяйственных расходов не предусматриваются.

© Министерство сельского хозяйства РФ

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

Ответственный за выпуск Фастова Е. В.

Лицензия ЛР № 040090 от 20.09.96.

Подписано в печать 10.07.2003 г. Формат 84×108 1/32.
Печать офсетная. Усл. печ. л. 8,19. Тираж 30 000 экз. Заказ 3412.

gost.e-ecolog.ru

вановская областная типография».
г. Иваново. ул. Типографская, 6.
E-mail: gost.e-ecolog.ru